

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA**

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Teoretické a praktické aspekty inventarizace ve stavební společnosti

Theoretical and Practical Aspects of Stocktaking in the Building Company

Student:

Martin Janoš

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2011

Místopřísežné prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně mimo příloh
č. 1 - 15, které mi byly dány k dispozici.

V Ostravě 9. 5. 2011

.....

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval za pomoc, cenné připomínky a čas při zpracovávání bakalářské práce své vedoucí, paní Ing. Janě Hakalové, Ph.D. a svému oponentovi, paní Jaroslavě Krůželové.

Obsah

| | |
|--|-----------|
| 1. Úvod..... | 1 |
| 2. Význam a charakteristika inventarizace..... | 3 |
| 2.1 Základní právní předpisy pro úpravu inventarizace | 3 |
| 2.2 Inventarizace | 4 |
| 2.2.1 Druhy inventarizací | 5 |
| 2.2.1.1 Obligatorní inventarizace | 6 |
| 2.2.1.2 Fakultativní inventarizace | 6 |
| 2.2.1.3 Charakteristika periodické inventarizace | 6 |
| 2.2.1.4 Charakteristika průběžné inventarizace | 7 |
| 2.2.2 Činnosti inventarizace | 7 |
| 2.3 Pojem inventura a její druhy | 8 |
| 2.3.1 Fyzická inventura | 8 |
| 2.3.1.1 Způsob zjišťování skutečného stavu při fyzické inventuře | 8 |
| 2.3.2 Dokladová inventura | 9 |
| 2.3.2.1 Způsob zjišťování skutečného stavu při dokladové inventuře | 9 |
| 2.4 Konfirmace a konfirmační dopis..... | 10 |
| 2.5 Termíny inventarizací..... | 10 |
| 2.5.1 Termíny provádění periodických inventarizací..... | 11 |
| 2.6 Předmět inventarizace | 12 |
| 3. Postup při přípravě a provedení inventarizace | 14 |
| 3.1 Plánování inventarizací | 14 |
| 3.1.1 Harmonogram a jeho problematika | 14 |
| 3.1.1.1 Tvorba harmonogramu | 15 |
| 3.1.1.2 Obsah harmonogramu | 16 |
| 3.2 Inventarizační komise..... | 16 |
| 3.2.1 Sestavování inventarizačních komisí | 17 |
| 3.2.2 Výběr pracovníků do dílčích inventarizačních komisí..... | 18 |
| 3.2.3 Počet dílčích inventarizačních komisí | 18 |
| 3.2.4 Proškolení pracovníků dílčích inventarizačních komisí..... | 19 |
| 3.2.5 Odměňování členů dílčích inventarizačních komisí | 20 |
| 3.2.6 Povinnosti inventarizačních komisí | 20 |
| 3.3 Inventurní soupisy | 21 |

| | |
|--|-----------|
| 3.3.1 Zásady při vyhotovování inventurních soupisů..... | 22 |
| 3.3.2 Obsah inventurních soupisů | 22 |
| 3.3.3 Forma inventurních soupisů | 23 |
| 3.4 Inventarizační zápis..... | 23 |
| 3.5 Význam účetních písemností a jejich úschova | 24 |
| 3.6 Inventurní čísla | 25 |
| 3.7 Dohoda o odpovědnosti zaměstnance | 26 |
| 3.8 Způsoby oceňování inventarizovaného majetku a závazků a jejich druhy | 26 |
| 3.9 Inventarizační rozdíly a jejich vypořádání | 28 |
| 3.9.1 Inventarizační manko | 29 |
| 3.9.2 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob | 31 |
| 3.9.3 Inventarizační přebytek | 32 |
| 3.9.4 Škody a jejich náhrada | 35 |
| 3.9.5 Vzájemné vyrovnání mank a přebytků..... | 37 |
| 3.9.6 Technologické ztráty u nedokončené výroby..... | 37 |
| 3.9.7 Inventarizační rozdíly ve vztahu daňovému..... | 38 |
| 3.10 Opravné položky a inventarizace | 39 |
| 4. Návrh směrnice k inventarizaci pro společnost Zlínské stavby, a.s. | 40 |
| 4.1 Charakteristika společnosti Zlínské stavby, a.s..... | 40 |
| 4.2 Návrh směrnice k provedení inventarizace majetku a závazků | 41 |
| 5. Závěr..... | 52 |
| Seznam použité literatury..... | 54 |
| Seznam zkratk | |
| Seznam tabulek a grafů | |
| Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce | |
| Seznam příloh | |

1. Úvod

Inventarizace je jedním z nejdůležitějších předpokladů v rámci účetní jednotky pro úspěšné a cílevědomé řízení podniku na té nejvyšší úrovni.

V dnešní době jsou podnikatelské subjekty vystavovány nejrůznějším rizikům. Mohou to být rizika provozní, spojená s podnikatelskou činností, nebo taky rizika ztráty např. v důsledku nesolventnosti odběratelů. Mezi rizika řadíme také manko a škodu, neboť představují nečekanou majetkovou újmu. Proto znalost této problematiky je nezbytně nutná, ať již pro samotné manažery a vedoucí pracovníky podniku, tak i pro jeho řadové zaměstnance a osoby, které mohou úzce s podnikem spolupracovat.

Inventarizace majetku a závazků je podstatným prvkem průkaznosti účetnictví. Ověřuje se, zda stav a ocenění majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti. Tuto skutečnost je třeba doložit inventurním soupisem ke každému rozvahovému (ale i podrozvahovému) účtu.

Teprve tehdy, jestliže zůstatky majetkových a závazkových účtů jsou doloženy skutečným stavem a s tímto stavem souhlasí, je možno hovořit o průkazně vedeném účetnictví. Tyto důvody dávají předpoklad, že řádně provedená inventarizace, od jejího časového a věcného naplánování, sběru potřebných dat a písemností, samotné realizace, přes vyčíslení a vypořádání inventarizačních rozdílů, je iniciativou a cílem každého zodpovědného vlastníka podniku. Dalším nesporným argumentem pro řádné provedení inventarizace majetku a závazků je sestavování účetního výkazu - rozvahy, který samozřejmě čerpá zjištěné údaje o stavu majetku a závazků. Často se stává, že neúplnost či dokonce nezodpovědnost při vykonání tohoto souběhu prací, má za následek závady a nedostatky rozvahy. Dále je nutné určitým způsobem vytvořit a naplánovat pravidla pro zaměstnance, kterým je svěřen určitý podnikový úsek, tzn., mělo by být v jejich zájmu jeho řádné spravování, vedení a v neposlední řadě disponují odpovědností za něj. Zájemem každé společnosti je mít přehled o umístění majetku a také znát jeho původ, pořizovací hodnotu, důvod a způsob jeho vyřazení, popř. zodpovědnou osobu.

V dnešním světě tržního hospodářství, kdy se na trhu promítá obrovské množství konkurence, stále stoupající požadavky zákazníků a spotřebitelů, kdy hranice mezi úspěšností a potencionálním krachem je velice malá, kdy se čím dál více zesiluje propracovanost legislativní a právní úpravy, má inventarizace majetku a závazků i přes zdánlivě mnohými méně věnovanou pozornost své vysoké postavení a tudíž je v každém případě na pořadu dne její analýza, objasňování a diskutování o její funkci, důvodu, přednostech, hospodářském

přínosu a dalších attributech, doprovázejících jednu z mnoha velmi důležitých součástí vnitřního systému každé účetní jednotky.

Z těchto a dalších důvodů jsem se pokusil obecně a výstižně formulovat tuto problematiku v její nejzákladnější šíři, protože jak jistě tušíme, jedná se o objekt velice rozmanitý, a jen praxe může odhalit případné další otázky. Má bakalářská práce může posloužit jako stručná koncepce inventarizace majetku a závazků pro rychlé a přehledné orientování se v této problematice, která může náš náhled na zainteresovanou věc poněkud zpřesnit a objasnit některé nejasnosti.

Bakalářská práce je členěna do tří hlavních kapitol, kde první dvě jsou z větší míry v teoretické rovině. V první kapitole se zaměřuji především na vysvětlení pojmu inventarizace, její členění a popis jednotlivých druhů a termínů provedení. Druhá kapitola je zaměřena na aspekty, které se z větší či menší míry projevují v samotné praxi, počínaje od plánování, přes sestavování inventarizačních komisí po úschovu a vyhotovování inventurních soupisů. Třetí kapitola pak završuje tuto problematiku vytvořením směrnice v praktické rovině, kde jsou použity poskytnuté informace ze stavební společnosti, ze kterých směrnice vychází.

Cílem bakalářské práce je poskytnout základní přehled a informace o inventarizaci majetku a závazků od jejího teoretického pojetí, přes praktickou ukázkou provedení inventarizace ve stavební společnosti.

Při zpracování bakalářské práce jsem použil metodu popisu, analýzy, syntézy a metodu srovnávání.

2. Význam a charakteristika inventarizace

Inventarizace zjišťuje informace o majetku a závazků firmy a podává obraz toho, jak je s příslušným majetkem zacházeno, jak je zhodnocován a jak přispívá k rentabilitě a ziskovosti společnosti. Na základě toho a mnoha jiného přiřazujeme tomuto probíranému problému velmi důležitý význam. Jak již bylo zmíněno v úvodu bakalářské práce, stěžejním pojmem je srovnání stavu skutečného se stavem účetním. Stav účetní je přesně zachycen účetními případy v účetních dokumentech, kdežto stav skutečný, jak již samotné slovo napovídá, vychází ze skutečnosti, neboli skutečného objemu majetku a závazků, zjištěného fyzickou nebo dokladovou inventurou.

V následující kapitole si vysvětlíme pojmy související s inventarizací, podíváme se na druhy inventarizací, její činnosti apod.

2.1 Základní právní předpisy pro úpravu inventarizace

Nejprve se zmiňme o legislativě a právní úpravě, které bude inventarizace majetku a závazků podléhat.

V rámci platné právní úpravy, včetně souvisejících ustanovení, týkajících se inventarizací majetku a závazků, lze konstatovat, že s inventarizacemi majetku a závazků účetních jednotek souvisí níže uvedená ustanovení:

1. zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, tzn. § 1 odst. 1, § 6 odst. 3, § 8 odst. 4, § 17 - § 19, § 24 - § 27, § 29 - § 33a, § 35, § 37,
2. vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
3. vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů, v případě jmenovaných účetních jednotek,
4. vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků,

5. Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
6. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (§ 25 odst. 1 písm. n).

Povinnost inventarizovat majetek a závazky ukládá ustanovení § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ), ve znění pozdějších předpisů.

2.2 Inventarizace

„Inventarizací rozumíme odsouhlasení skutečného stavu majetku a závazků se stavem zachyceným v účetnictví a vypořádání případných inventarizačních rozdílů a jejich zaúčtování.“¹

„Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví.“²

Inventarizaci můžeme definovat jako soubor činností, jejichž cílem je dosáhnout, aby jednotlivé složky majetků a závazků, které jsou zachyceny v účetnictví k určitému datu, odpovídaly skutečně tomuto stavu.

Účelem inventarizace je zajistit:

- věcnou správnost účetnictví – zjišťujeme skutečný stav aktiv a pasiv a v případě rozdílu je třeba tento účetní stav upravit.
- správné ocenění majetku a závazků – podle zásady opatrnosti se provádí ohledání, porovnává se reálná hodnota s hodnotou uvedenou v účetnictví.

Inventarizace je fází, která předchází uzavírání účetních knih, tzn., že si ověříme a potvrdíme správnost konečných stavů účtů majetku a závazků, před jejichž uzavřením. Postup při uzavírání účetních knih a samotný průběh inventarizace nejsou upraveny obecně závazným předpisem. Inventarizace slouží jako podklad pro posouzení průkaznosti účetnictví účetní jednotky. Provedení inventarizace majetku a závazků je tedy jednou z činností, která přispívá k úplnosti, průkaznosti a správnosti údajů v účetnictví. Je zde nutnost doložit

¹ SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace praktický průvodce*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2008. 271 s. ISBN 978-80-7263-476-7. str. 54

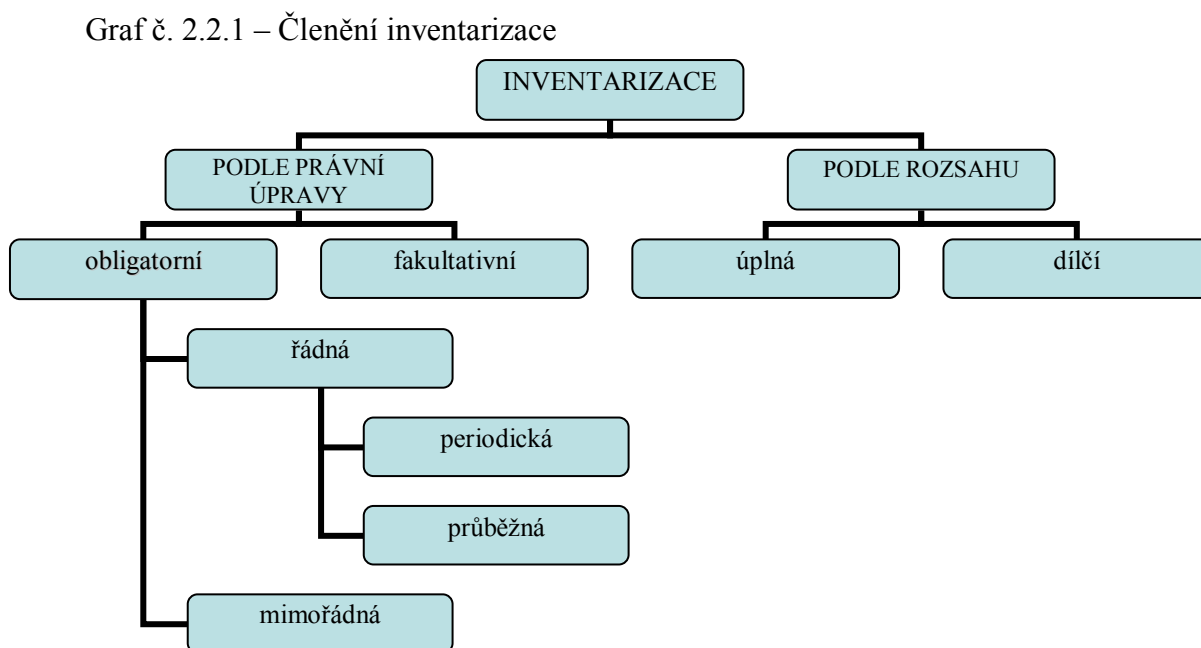
² § 29 odst. 1 ZoÚ.

inventarizaci inventurními soupisy. Pokud nejsou splněny podmínky řádného provedení inventarizace s doložením inventurních soupisů, nemůže být účetnictví účetní jednotky považováno za věrohodné a průkazné. [10]

2.2.1 Druhy inventarizací

Nejzákladnější rozdělení inventarizace je na inventarizaci řádnou a mimořádnou. Řádná inventarizace se provádí zpravidla jedenkrát ročně. Je prováděna pravidelně v předem stanovených lhůtách. Výjimku tvoří inventarizace poklady, která může být inventarizována prakticky kdykoli v průběhu účetního období. Mimořádná inventarizace se provádí v důsledku mimořádných změn v podniku, např. při personálních změnách na pokladně apod. Podle rozsahu můžeme rozdělit inventarizaci na úplnou, kde předmětem inventarizace je veškerý majetek, a dílčí, kam spadají pouze určité druhy majetku a závazků. Inventarizaci můžeme dále členit na povinnou, tzv. obligatorní a dobrovolnou, tzv. fakultativní. Podle způsobu provedení inventury rozlišujeme inventarizaci fyzickou a dokladovou.

Přehled o členění a návaznosti jednotlivých druhů inventarizací nám může objasnit následující graf:



Zdroj: vlastní zpracování na základě získaných informací

2.2.1.1 Obligatorní inventarizace

Obligatorní inventarizaci lze dále členit z hlediska její vazby na účetní závěrku na inventarizaci řádnou a mimořádnou. Obligatorní inventarizace mají svůj základ, poslání a termín provedení stanoven zákonem.

Obligatorní inventarizaci můžeme dále členit podle okamžiku, ke kterému se provádí na:

- periodickou inventarizaci, tu účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou.
- průběžnou inventarizaci, tu účetní jednotky provádějí v průběhu účetního období.

2.2.1.2 Fakultativní inventarizace

Fakultativní inventarizace jsou definovány plně v kompetenci účetní jednotky z hlediska jejich poslání, obsahu i termínů jejich provádění. Slouží účetní jednotce nejen k ověření údajů sledovaných v účetnictví, ale i údajů účtovaných mimoúčetně, a to kdykoli v průběhu účetního období a ke kterémukoli datu. V praxi např. může nastat situace, kdy účetní jednotka potřebuje zjistit skutečný stav dříve, dokonce okamžitě, nemůže tudíž čekat na obligatorní inventarizaci. Takovým důvodem může být např. krádež na skladě nebo v prodejně. Je důležité, aby v interních předpisech byly uvedeny případy, pro které bude takovéto provedení inventarizace platit, např. při změně pracovníků přímo odpovědných za svěřený majetek.

2.2.1.3 Charakteristika periodické inventarizace

Periodická inventarizace je prováděna k okamžiku, ke kterému účetní jednotky sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou. Zabezpečuje se jak fyzickou, tak dokladovou inventurou.

Pokud fyzická inventura nelze provést ke dni účetní závěrky, je možno tuto inventuru provádět v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popř. v prvním měsíci následujícího účetního období. Důvodem by bylo zejména nakumulování přílišných prací souvisejících s inventarizací ke dni sestavení účetní závěrky.

Inventury tak mohou probíhat po dobu 5 měsíců. Přitom se musí prokázat stav hmotného majetku ke dni účetní závěrky údaji fyzické inventury, upravenými o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto

účetního období. Opravy přírůstků a úbytků se provádějí prakticky na podkladě dokladové inventury. V těchto případech dochází tedy ke kombinaci fyzické a dokladové inventury.

2.2.1.4 Charakteristika průběžné inventarizace

Průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět i v průběhu celého účetního období. Daná inventarizace je ovšem limitována druhem majetku, který je předmětem inventarizace. Lze ji tudíž provádět pouze u zásob, u nichž účetní jednotky účtují podle druhů, nebo podle míst jejich uložení. Dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, který je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Termín inventarizace si stanoví účetní jednotka sama s ohledem na své specifické potřeby.

Při provádění průběžné inventarizace se fyzická inventura rozvrhne do celého kalendářního roku, popř. určitého kratšího období. Zákon v tomto případě uděluje povinnost inventarizovat tento majetek alespoň jednou za účetní období. Účetní jednotka uvede ve vnitřní směrnici konkrétně, u jakého majetku bude provádět průběžnou inventarizaci. [19]

2.2.2 Činnosti inventarizace

Inventarizace zahrnuje soubor činností obsahující:

- zjišťování skutečného stavu majetku a závazků ke stanovenému datu (ke dni inventarizace), záznam tohoto stavu do inventurních soupisů, tak jak stanoví zákon o účetnictví v § 30 odst. 1,
- vyčíslení rozdílů mezi skutečným stavem a účetním stavem a objasnění příčin rozdílů (např. poškození, ztráta, krádež nebo chyba v zaúčtování),
- stanovení způsobů vypořádání zjištěných rozdílů, tzn. schodků, přebytků nebo mank proti stavům zachyceným v účetnictví,
- promítnutí upřesněných údajů v účetnictví (např. záměny materiálů apod.),
- zhodnocení technického stavu majetku účetní jednotky, z kterého může vyplynout nezbytnost provedení oprav, údržby, technického zhodnocení nebo naopak vyřazení majetku,
- zhodnocení upotřebitelnosti a využití inventarizovaného majetku,
- další činnosti stanovené účetní jednotkou (např. zjištění poškozeného majetku, zabezpečení proti ztrátě apod.).

2.3 Pojem inventura a její druhy

Inventurou se obecně rozumí zjištění skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni u jednotlivých složek (např. inventura majetku na skladě ke dni 31. 12.). Oproti tomu inventarizací se rozumí celý soubor prací, spojených s přípravou na zjištění skutečného stavu, s provedenou inventurou, tzn. zjištění skutečného stavu majetku a závazků a vyhotovení inventurních soupisů a přehledu inventarizačních rozdílů, s vyšetřením příčin vzniku inventarizačních rozdílů a s vypracováním návrhu na vypořádání těchto rozdílů pro vedení účetní jednotky.

Inventura je tedy jen částí inventarizačních prací. Jedná se však o část velmi významnou, neboť na jejím řádném provedení především závisí věrohodnost a pravdivost zjištěného skutečného stavu majetku a závazků. Rozlišujeme inventuru fyzickou a inventuru dokladovou.

2.3.1 Fyzická inventura

Fyzickou inventurou se zjišťují skutečné stavy majetku hmotné povahy, popř. nehmotné povahy, ale pouze tehdy, kdy to připouští jejich povaha a nebrání-li tomu místo, kde se v době inventury nacházejí. Jedná se především o hmotné prostředky, např. inventář, materiál na skladě, potraviny v závodní jídelně, zboží na skladě, pokladní hotovost v tuzemské i cizí měně, stroje, zařízení atd.

Zejména se fyzickou inventurou zjišťují stavy majetků:

- dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- zásob,
- hmotného majetku vedeného na podrozvahových účtech.

2.3.1.1 Způsob zjišťování skutečného stavu při fyzické inventuře

Skutečné stavy se při fyzické inventuře zjišťují přepočtením, převážením, přeměřením. Ve výjimečných případech lze při fyzické inventuře použít při zjišťování stavů i technický propočet. Při tomto způsobu zjišťování stavů se vychází z jednotek množství, použitých v účetnictví. Technický propočet se používá jen tehdy, kde zjišťování skutečného stavu příslušného druhu hmotného majetku obvyklým způsobem není technicky možné, hospodárné či dokonce bezpečné. Tímto způsobem by se mělo inventarizovat především skutečné

množství volně uloženého materiálu (objem hromad uhlí, písku, kamene) a tekutých látek v nádržích (obsah nádrží).

U zásob materiálu, potravin a zboží v zaplombovaných, neotevřených a nepoškozených v původních obalech se jejich skutečné množství může výjimečně zjišťovat podle údajů uvedených na obalech, pokud to dovoluje vnitřní směrnice o inventarizaci. [7]

Přesto by se měla fyzická inventura provést alespoň namátkově u některých vybraných druhů těchto zásob s ověřením, zda údaje na obalech souhlasí s obsahem, způsob by určovala opět vnitřní směrnice.

2.3.2 Dokladová inventura

Dokladovou inventurou se zjišťují skutečné stavy majetku a závazků v případech, kdy povaha předmětu neumožňuje provést inventuru fyzickou. Jedná se např. o inventarizaci pohledávek, závazků, nákladů příštích období, výdajů příštích období, výnosů příštích období, příjmů příštích období apod. Dále se dokladovou inventurou zjišťuje také skutečný stav majetku hmotné povahy, u něhož jiný způsob inventury není možný vzhledem k místu, kde se v době provádění inventury tento majetek nachází, např. stroje, dopravní prostředky a inventář v opravě u dodavatelů.

Zejména se dokladovou inventurou zjišťují stavy majetku:

- nehmotných výsledků výzkumu a vývoje,
- cenných papírů a podílů,
- pokladny a cenin,
- peněžních prostředků na bankovních účtech,
- materiálu a zboží na cestě,
- pohledávek a závazků,
- rezerv,
- přechodných účtů aktivních a pasivních,
- ostatního majetku a závazků, které jsou vedeny na podrozvahových účtech.

2.3.2.1 Způsob zjišťování skutečného stavu při dokladové inventuře

Podstata dokladové inventury spočívá v tom, že se při ní skutečný stav příslušného druhu majetku a závazků zjišťuje, ověřuje či prokazuje jen pomocí různých písemností. Jedná

se např. o písemnosti účetních dokladů, listin, spisů a smluv nebo různé korespondence. Dokladová inventura tedy spočívá ve zkontrolování existence a úplnosti dokladů a jejich náležitostí, tzn. porovnání účetního stavu účtů s doklady, dokládajícími tyto skutečnosti (např. pohledávky, závazky apod.). Při dokladové inventuře se prověřuje správnost stavu (zůstatku) příslušného účtu, tzn. účtu syntetického, analytického nebo podrozvahového. Výjimečně se mohou skutečné stavy některých druhů majetku zjišťovat na základě fyzické i dokladové inventury. Příkladem je inventarizace pozemků.

2.4 Konfirmace a konfirmační dopis

Konfirmace, neboli potvrzení či utvrzení, znamená písemné potvrzení objednávky nebo jiného právního úkonu za předpokladu, že byl uskutečněn méně průkazným způsobem, např. telefonicky. [20]

Jedná se o písemnosti, kterými jsou ověřovány stavy majetku a závazků, evidované v účetnictví u společností, mezi kterými vznikla obchodní spolupráce. V podstatě se jedná o kontrolu, zda náš majetek a závazky evidované v účetnictví, souhlasí s tímtež majetkem, evidovaným u jiné společnosti, se kterou jsme svázáni obchodními vztahy. Mezi typické příklady můžeme zahrnout konfirmační dopis, týkající se nesplacených pohledávek a závazků (viz. přílohy č. 1 a 2). Tyto dopisy jsou vyhotovovány zejména při auditu společnosti za její účetní období, tudíž se vztahují současně na inventarizaci majetku a závazků, kterou při výkonu auditu nelze v žádném případě opomenout.

2.5 Termíny inventarizací

Pojem termín inventarizace znamená přesné datum, ke kterému budou samotné inventarizační práce prováděny. Termíny pro provedení inventarizace jsou dány ZoÚ. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být inventarizován alespoň jednou za účetní období.

2.5.1 Termíny provádění periodických inventarizací

Základním cílem periodických inventarizací majetku a závazků je ověřit věrné zobrazení skutečnosti v účetnictví, který má význam, pokud je inventarizace provedena ke dni sestavení účetní závěrky. ZoÚ proto stanovuje tyto termíny, k nimž musí účetní jednotka provést inventarizaci, a to:

- ke dni sestavení řádné účetní závěrky, jímž je poslední den účetního období, a
- ke dni sestavení mimořádné účetní závěrky, jímž je den vzniku účetní jednotky, den jejího vstupu do likvidace apod.

Dále zákon umožňuje, pokud fyzickou inventuru nelze provést ke dni účetní závěrky, je možné ji provádět v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, tj. září, října, listopadu a prosince, za předem stanovených podmínek, popř. je možné dohotovit inventarizaci v lednu následujícího účetního období. Měsíc leden přitom bude ve většině účetních jednotkách intenzivně využíván při provádění a dokončování inventarizačních prací. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že inventarizační rozdíly, zjištěné v měsíci lednu, musí účetní jednotka zaznamenat a záúčtovat do příslušného účetního období, tzn. takového, za které inventarizaci prováděla ověřování stavu majetku a závazků. [2]

„U peněžních prostředků v hotovosti jsou účetní jednotky povinny v souladu s ustanovením § 29 odst. 1 ZoÚ provést inventarizaci k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou. To znamená, že v případě peněžních prostředků v hotovosti účetní jednotky provádějí periodickou inventarizaci.“³

Pro pravidelné i mimořádné inventarizace je vhodné v rozsahu podle charakteru daňového subjektu sestavit interní normu k provedení inventarizace.

Norma by měla obsahovat zejména:

- druhy inventarizovaného majetku,
- termíny pro provedení inventur,
- inventurní komisi a její složení,
- postup a způsob provedení inventarizace jednotlivých druhů majetku.

³ SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace praktický průvodce*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2008. 271 s. ISBN 978-80-7263-476-7. str. 116

Přehled termínů pro provádění inventarizace majetku a závazků účetní jednotky, které vyplývají ze ZoÚ z § 29 a § 30 k provedení inventarizace majetku a závazků jsou přehledně a stručně znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 2.5.1 – Termíny inventarizací

| Předmět inventarizace | Druh inventarizace | Podmínka | Termín inventarizace |
|--|--------------------|---|--|
| Peněžní prostředky v hotovosti | Periodická | - | K okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka jako řádná nebo mimořádná |
| Zásoby sledované v účetnictví způsobem A | Periodická | Pokud není stanovena průběžná inventarizace | K okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka jako řádná nebo mimořádná |
| | Průběžná | Zásoby se účtují podle druhů nebo míst jejich uložení | Lze provádět v průběhu účetního období, termín si stanoví účetní jednotka sama |
| Zásoby sledované v účetnictví způsobem B | Periodická | - | K okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka jako řádná nebo mimořádná |
| Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek | Periodická | - | K okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka jako řádná nebo mimořádná |
| | Průběžná | Jedná se o dlouhodobý hmotný movitý majetek, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo | Lze provádět v průběhu účetního období, termín si stanoví účetní jednotka sama |
| Ostatní majetek a závazky (včetně hodnot sledovaných na podrozvahových účtech) | Periodická | - | K okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka jako řádná nebo mimořádná |

Zdroj: vlastní zpracování na základě získaných informací

2.6 Předmět inventarizace

„Předmět inventarizace je v ZoÚ stanoven obecně, a to že inventarizaci podléhá majetek a závazky. Proto konkrétní vymezení veškerého majetku a závazků, podléhajících inventarizaci, musí již provést na své konkrétní podmínky každá účetní jednotka, která též nese za provedené inventarizace ve smyslu ZoÚ plnou odpovědnost.“⁴

⁴ SCHIFFER, V. *Inventarizace v praxi otázky a odpovědi*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5. str. 62

Vymezení majetku a závazku, které přesně podléhají inventarizaci, ZoÚ podrobně a přesně nedefinuje. Kromě zmínek v zákoně o hmotném majetku, zásobách a peněžních prostředcích v hotovosti je tato problematika záležitostí účetních jednotek. Proto přesné vymezení předmětu inventarizace je velmi důležité pro správnost, průkaznost a úplnost účetnictví. Zároveň se jedná o krok velmi náročný, který vyžaduje naprosto přesný přehled o druhovém složení majetku a závazků, sledovaného na účtech rozvahové i podrozvahové evidence. V rámci účetní jednotky vymezuje předmět inventarizace s maximální přesností především účtárna, resp. pověřený účetní pracovník nebo se může jednat o skupinu pracovníků, kteří nadále mohou spolupracovat s pracovníky jiných odborných útvarů, např. finančního, organizačního, právního apod.

Potřebné informace ohledně vymezení předmětu inventarizace lze získat ze směrné účtové osnovy a rozvahy každé účetní jednotky.

3. Postup při přípravě a provedení inventarizace

V následující kapitole se zaměříme na konkrétní provedení a aplikaci inventarizačních prací v praxi. Postupně se seznámíme s jednotlivými body od samotného počátku naplánování inventarizace až po konečné vyčíslení a účtování výsledků, kterých dosáhneme na základě zodpovědného a správného provedení všech následujících skutečností, které budou mít na kvalitu a přesnost provedení inventarizace, a tím i účetnictví jako takového, nesporný vliv.

Budeme postupně postupovat od plánování, harmonogramu inventarizačních prací, vysvětlíme si pojmy jako inventarizační komise, inventurní soupis či zápis, až nakonec dospějeme k problematice inventarizačních rozdílů.

3.1 Plánování inventarizací

Plánování inventarizace řadíme mezi podstatnou část přípravy k provedení inventarizačních prací. Naplánovat tyto činnosti je nezbytné z důvodu složitosti těchto prací a obvykle také z důvodu vytíženosti zaměstnanců, provádějících samostatnou inventarizaci. V tomto směru jde tedy o to, aby provádění inventarizace bylo zorganizováno tak, aby nedošlo či vůbec nedocházelo k nežádoucímu ohrožení nebo narušení řádného chodu provozní a výrobní činnosti podniku. Zákon tuto problematiku neupravuje a proto je ponechána zcela na volném rozhodnutí účetní jednotky. Naplánování inventarizací přispívá k vytvoření žádoucích podmínek pro jejich zabezpečení v plném rozsahu. Dále přispívá k zabezpečení potřebného pořádku v inventarizovaném majetku (zásobách materiálu, zboží apod.) i k úklidu pracovišť, kde se bude konat inventura. Pomáhá zajistit nezbytné pracovní pomůcky a inventarizační písemnosti a v neposlední řadě pracovníky s odborností a zkušeností.

3.1.1 Harmonogram a jeho problematika

Harmonogram inventarizačních prací je vnitropodnikovým dokumentem, který by měl být určitým způsobem upraven po stránce formální a věcné, zejména se řeší, jakou by měl mít vypovídací schopnost. Z hlediska věcného by měl být zabezpečen požadavek provést „neprodyšně“ periodickou inventarizaci veškerého majetku a závazků, stanovit osobní

odpovědnost za provedení inventarizace (či inventury) konkrétních druhů majetku a závazků ve stanoveném čase a umožnit kontrolu provádění inventarizačních prací vnitropodnikovému orgánu, který je pověřen touto činností. Vzhledem k odborné i časové náročnosti vypracování optimálního harmonogramu se jeví jako praktické vypracovat především harmonogram pro provádění fyzických inventur, než-li dokladových. Harmonogram dokladových inventur může být často účetními jednotkami zapracováván do jiné vnitropodnikové normy, kterou vydává přímo účtárna pro provedení ročních uzávěrkových prací, jimiž se provádění dokladových inventur prakticky prolíná.

3.1.1.1 Tvorba harmonogramu

Při tvorbě harmonogramu vyvstávají otázky typu: kdo a kdy by měl konkrétní harmonogram vypracovat, kdo by se měl podílet na jeho tvorbě, resp. kdo by měl při vypracování spolupracovat a kdo by jej měl schválit. Odpovědi na tyto otázky nebudou zcela jednotné, protože jsou ovlivněny podmínkami a možnostmi jednotlivých účetních jednotek, které jsou nebo mohou být samozřejmě odlišné. Zpravidla však bývá tímto úkolem pověřena ústřední inventarizační komise, která je jmenována v dostatečném předstihu a s patřičnými pravomocemi. Na přípravě harmonogramu by se měli však podílet i účetní pracovníci, pokud nebude jeho vypracování svěřeno pouze do rukou vedoucího účetní jednotky. Rovněž by měli na tvorbě spolupracovat i techničtí pracovníci výrobních provozů, vedoucí skladů materiálu, zboží a výrobků, popř. vedoucí dalších útvarů.

Z časového hlediska je samozřejmé, aby harmonogram byl vypracován v dostatečném předstihu před vlastními inventarizačními pracemi. Kdy se tak stane, záleží na místních a konkrétních podmínkách příslušné účetní jednotky. Nejčastěji bývají harmonogramy vyhlášovány během měsíce července, srpna či září běžného roku. Odpovědnost za plnění a řádné dodržování harmonogramu by měl nést vedoucí pracovník, který má rovněž příslušnou pravomoc, zpravidla pracovník z vrcholového řízení, jako např. finanční ředitel.

Harmonogramem by mělo být obeznamenáno celé vedení účetní jednotky včetně ústřední inventarizační komise, popř. další vybraní pracovníci, kteří by mohli provádění inventarizace významným způsobem ovlivnit.

3.1.1.2 Obsah harmonogramu

Kromě názvu účetní jednotky a názvu a data vydání harmonogramu, uvedení jména a funkce toho, kdo tento dokument schválil, lze dodat následující informace a údaje, které budou tvořit obsah tohoto dokumentu:

- předmět fyzické inventury (přesný název či označení příslušné skupiny nebo příslušného druhu majetku),
- číselné označení příslušného syntetického nebo analytického účtu,
- vyznačení místa či míst, kde se příslušný majetek nachází,
- osoba odpovědná za tento majetek,
- datum započetí a ukončení fyzické inventury a datum vyhodnocení jejích výsledků (zjištění inventarizačních rozdílů a návrh na jejich vypořádání) po získání příslušných účetních stavů ke stejnému datu,
- datum předání inventarizačních písemností ústřední inventarizační komisi, resp. předsedovi této komise,
- jméno předsedy dílčí inventarizační komise, odpovědného za celou inventarizaci příslušné skupiny či příslušného druhu majetku,
- jména členů dílčí inventarizační komise, odpovědných za provedení příslušné fyzické inventury,
- jméno osoby účtující o tomto majetku, která též předá dílčí inventarizační komisi účetní stavy inventarizovaného majetku ke dni, k němuž se fyzická inventura provádí,
- datum předání účetních stavů předsedovi dílčí inventarizační komise. [5]

3.2 Inventarizační komise

Jedná se o skupinu či skupiny pracovníků, kteří na základě spolupráce provádějí inventarizaci. Zřizování těchto skupin je namístě zejména ve větších a velkých účetních jednotkách, majících řadu útvarů. Inventarizační komise mají své nesporné výhody, jak již bylo řečeno, celkový proces inventarizačních prací je velice náročný a přímo nelehký. V mnoha účetních jednotkách je žádoucí řádné sestavení a fungování inventarizačních komisí k provedení inventarizace na majetcích a závazcích.

3.2.1 Sestavování inventarizačních komisí

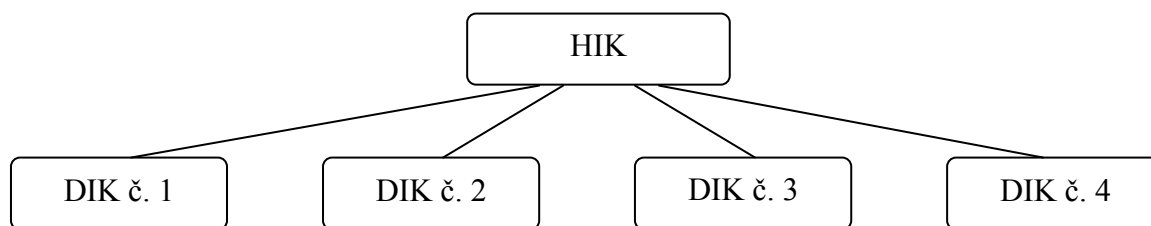
Při sestavování vycházíme z velikosti organizace. Rozlišujeme malou, střední a velkou organizaci.

- I. Malá organizace – vyznačuje se malým nebo menším objemem majetku a závazků. Je zde možnost sestavení jen jedné inventarizační komise, např. v členění: předseda, člen komise.
- II. Střední organizace – pro střední organizaci je příznačný střední objem majetku a závazků. Zpravidla se sestavuje více inventarizačních komisí. Členění by mohlo vypadat následovně:
 - a) inventarizační komise, která provede fyzickou inventarizaci hmotného a nehmotného majetku ve složení: předseda a dva členové inventarizační komise.
 - b) inventarizační komise, která provede dokladovou inventarizaci u závazků v členění stejném jako v případě první inventarizační komise.
 - c) inventarizační komise, která provede inventarizaci u ostatního majetku a závazků, který není předmětem inventarizačních komisí, uvedených v bodech a) a b), opět ve stejném členění.
- III. Velká organizace – příznačný velký objem majetku a závazků. Pravděpodobně se bude sestavovat více inventarizačních komisí, které mohou být členěny následovně:
 - hlavní inventarizační komise (HIK) – jedná se o orgán řídicí a kontrolní. Zároveň bude sloužit jako poradní orgán vedoucího organizace pro tyto účely. Rovněž předkládá vedoucímu účetní jednotky ke schválení výsledky inventur a případné návrhy pro vypořádání inventarizačních rozdílů.
 - dílčí inventarizační komise (DIK) – vytvořena pro konkrétní provádění inventarizací podle povahy a potřeby organizace. Je vytvořena na jednotlivé druhy inventarizací, např.: pro dlouhodobý majetek, zásoby, stavy účtů apod. V praxi představují výkonné orgány, na nichž spočívá značný objem inventarizačních prací. [1]

Inventarizační komise k řízení a provádění inventarizace majetku a závazků stanoví statutární zástupce účetní jednotky. Je zde nutné, aby pracovníci účetní jednotky, pověřeni vykonávat vedoucí a předsedy inventarizačních komisí, přistupovali k plnění této funkce zodpovědně.

Schéma dvoustupňového řízení a složení inventarizačních komisí pro organizace uvedené v bodech II. a III.:

Graf č. 3.2.1 – Schéma inventarizačních komisí



Zdroj: vlastní zpracování na základě získaných informací

3.2.2 Výběr pracovníků do dílčích inventarizačních komisí

Jmenování či určení zaměstnance, který bude vykonávat tuto činnost, závisí zpravidla na odborných znalostech o inventarizovaném majetku. Takovéto znalosti by měl mít minimálně jeden člen komise. Dále se požaduje nezávislost člena komise na provádění inventarizaci, např. odpovědnostně, finančně atd. O chybu by se pak mohlo jednat v takovém případě, kdy by byl vedoucí útvaru materiálu na skladě jmenován jako vedoucí celé komise, a dále členem komise by se stal pracovník odpovědný za inventarizovaný materiál. Co se týká změn v dílčích komisích, je to opět otázkou pro samotnou účetní jednotku. Ovšem doporučuje se měnit složení členů dílčí inventarizační komise, která inventarizuje tentýž úsek ve dvou či více obdobích. Při takovém postupu může docházet k určitým rizikům, např. zneužití vytvořené situace nebo zkreslení výsledků. [6]

3.2.3 Počet dílčích inventarizačních komisí

Otázka, kolik inventarizačních komisí má účetní jednotka zřídit, záleží zcela na rozhodnutí účetní jednotky. Obecně lze vycházet zejména z počtu pracovníků a objemu majetku účetní jednotky, případně jeho umístění.

Zároveň je volba inventarizačních skupin otázkou racionálního a efektivního provádění inventarizací v návaznosti na velikost majetku a jeho umístění. Existuje zde výhoda, že s počtem dílčích inventarizačních skupin klesá doba nutná pro provedení řádné fyzické a dokladové inventury, tzn. taky inventarizace.

3.2.4 Proškolení pracovníků dílčích inventarizačních komisí

Povinnost proškolení členů a vedoucích inventarizačních komisí ZoÚ neukládá. „Podle § 228 odst. 1 a 2 Zákoníku práce (dále jen ZP) však lze určitou povinnost proškolení odvodit:

- 1) *Zaměstnanec, který vstupuje do zaměstnání bez kvalifikace, je zaměstnavatel povinen zaškolit nebo zaučit; zaškolení nebo zaučení se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat.*
- 2) *Zaměstnavatel je povinen zaškolit nebo zaučit zaměstnance, který přechází z důvodů na straně zaměstnavatele na nové pracoviště nebo na nový druh práce, pokud je to nezbytné.*⁵

Za prvořadé v rámci instrukcí se považuje proškolení směrnice o inventarizaci a s tím spojených dalších potřebných vnitřních norem. Při proškolení se vyhotovuje tzv. zápis z instruktáže. Jedná se o důležitou listinu, která slouží jako doklad řádné přípravy inventarizace i v případě prověrek roční účetní závěrky. Může ovšem informovat i o zanedbání či nesplnění povinností členů inventarizačních komisí, např. nesplnění povinnosti osobně provést fyzickou inventuru materiálu přeměření, převážením atd. Zápis z instruktáže může být pro účetní jednotku velmi důležitý v případě, že nesprávně provedená inventarizace měla za následek neprůkaznost účetnictví. Nutno dodat, že forma ani obsah zápisu o provedené instruktáži nejsou obecně stanoveny. Zápis by ovšem měl obsahovat, co bylo předmětem instruktáže, doba provedení a trvání instruktáže, osoby zúčastněné instruktáží.

Dále inventarizační komise musí být vybavena všemi prostředky, které jsou k inventarizaci nezbytné. Může se jednat např. o přístroje a nářadí, různé pomůcky a nástroje, které jsou důležité s ohledem na povahu inventarizovaných druhů majetku k zjištění jejich skutečného (fyzického) stavu převážením, přeměření, přepočítáním apod. Komise by dále měla být vybavena tiskopisy inventarizačních písemností, tzn. tiskopisy, které obsahují potřebné identifikační údaje. Mezi takové tiskopisy patří zejména inventurní soupisy a sumáře, prohlášení pracovníka odpovědného za svěřené majetek.

⁵ § 228 odst. 1 a 2 ZP

3.2.5 Odměňování členů dílčích inventarizačních komisí

ZoÚ tuto otázku neupravuje, proto se jedná o velice často diskutovaný problém účetních jednotek. Jak je již zmíněno, provádění inventarizace na majetcích a závazcích je prací náročnou a zodpovědnou. Tudíž zde pracovníci jistě najdou své opodstatnění pro finanční odměnu. Ovšem zda takto firma ocení své zaměstnance, je pouze její rozhodnutí.

3.2.6 Povinnosti inventarizačních komisí

Jak jsme zmínili výše, inventarizační komise se skládá z hlavní inventarizační komise a několika dílčích inventarizačních komisí. Člen hlavní inventarizační komise bývá zpravidla současně i vedoucím (předsedou) dílčí inventarizační komise. Hlavní, neboli ústřední inventarizační komise, se specializuje na řízení, koordinování a na kontrolu jednotlivých inventarizačních komisí. Podle postupu jednotlivých prací má za úkol ústřední inventarizační komise zejména:

- spolupracovat při udělování pokynů k provedení inventarizace,
- sestavit organizační a časový harmonogram inventarizačních prací,
- sestavit seznam všech míst (pracovišť), kde se inventarizace bude provádět,
- navrhnout statutárnímu zástupci (vedoucímu) účetní jednotky členy dílčích inventarizačních komisí,
- určit okruh působnosti a instruktáž pro dílčí inventarizační komise,
- průběžně odstraňovat nedostatky vzniklé v průběhu provádění inventarizací,
- zasahovat ve sporných a nejasných případech apod.,
- vést evidenci o činnosti a výsledcích práce dílčích inventarizačních komisí,
- posoudit písemné návrhy jednotlivých dílčích inventarizačních komisí včetně jejich návrhu na vypořádání inventarizačních rozdílů,
- vést evidenci o plnění lhůt provedených jednotlivých inventarizací,
- informovat o výsledcích inventarizačních prací statutárního zástupce účetní jednotky.

Dílčí inventarizační komise mají na starosti zejména konkrétní provádění inventarizačních prací. Postup prací, jež jsou úkolem dílčích inventarizačních komisí je následující:

- zahájit přípravné práce před započítím samotné inventarizace, např. zkontrolovat správnost a neporušenost používaných vah, měř; vyžádat si prohlášení o tom, že

k počátku inventury byly všechny výdajové a příjmové či jiné účetní doklady předány účtárně účetní jednotky.

- Zabezpečit včasné a správné provedení inventur, tzn.:
 - zkontrolovat skutečný stav předmětu inventarizace,
 - zjištěné skutečné stavy zaznamenat v inventurních soupisech,
 - ve spolupráci s účetními pracovníky provést porovnání stavů skutečně zjištěných se zápisy o stavech v účetnictví,
 - zjistit a hned na místě vyšetřit případné inventarizační rozdíly,
 - vyhotovit inventurní soupisy (sumáře), v případě inventarizačních rozdílů sestavit inventarizační zápisy s návrhy na jejich vypořádání,
 - včas předat veškeré písemnosti, související s provedením inventarizace, ústřední inventarizační komisi; součástí je písemná zpráva o ukončení inventarizačních prací. [7]

Písemná zpráva o ukončení inventarizačních prací by měla obsahovat:

- zhodnocení přípravy a provedení inventarizace,
- údaje a informace o skladování, pořádku uložení a stavu předmětu inventarizace,
- popsání zjištěných závad,
- vyčíslení případných mank a škod s určením odpovědných osob,
- návrhy a opatření k odstranění zjištěných závad,
- návrhy na údržbu, opravy, vyřazení a likvidace, případně prodeje.

3.3 Inventurní soupisy

Inventurní soupisy patří mezi základní písemnosti každé inventarizace bez ohledu na druh prováděné inventury. Mají za úkol v písemné formě a v souvislé položkové řadě zachytit skutečné stavy majetku a závazků, zjištěné fyzickou inventurou u majetku hmotné povahy, popř. nehmotné povahy, nebo dokladovou inventurou u závazků a ostatních složek majetku, u nichž nelze provést inventuru fyzickou. Tyto písemnosti, dokládající provedení inventury, jsou požadovány ZoÚ v § 30 odst. 1.

3.3.1 Zásady při vyhotovování inventurních soupisů

Při vyhotovování inventurních soupisů je vhodné nebo se doporučuje následujících zásad a postupů, které nám můžou formu a obsah při tvoření těchto účetních dokumentů usnadnit či ucelit, a umocnit tak jejich věrohodnost a vypovídací hodnotu.

Mezi takové zásady zejména patří:

- inventurní soupisy by se měli vyhotovovat samostatně (resp. odděleně) podle pracovníků odpovědných za majetek a závazky a podle míst, kde se majetek nachází,
- inventurní soupisy uspořádat tak, aby se prostřednictvím jejich zápisů daly snadno porovnat skutečné stavy majetku a závazků se zápisy v účetnictví,
- vyhotovovat inventurní soupisy buď souběžně při provádění inventur nebo bezprostředně po jejich ukončení (např. vyhotovit ještě týž den nebo následující den či dny po ukončení inventury). [16]

Při vyhotovování inventurních soupisů může být použito i záznamů, které byly pořízeny souběžně s průběhem inventury. Může se jednat např. i o magnetofonový pásek. Důležité však je, aby tyto údaje byly převzaty do inventurních soupisů správně a aby nemohlo docházet k jejich případným záměnám.

Pokud jde o způsob vyhotovení inventurního soupisu, účetní jednotka by měla mít k tomuto účelu vhodné tiskopisy, které je možno již jen vyplňovat potřebnými údaji. Vždy se postupuje tak, aby byla zachována průkaznost a věrohodnost inventurních soupisů. Proto se vyplňování provádí čitelně nesmazatelným prostředkem, (např. inkoustovou tužkou, propisovací tužkou, nebo psacím strojem). Jednotlivé stránky inventurních soupisů se číslovají. Inventurní soupis musí být podepsán osobou odpovědnou za provedení inventarizace. Podpis musí být vždy vlastnoruční a nelze jej nahradit jiným způsobem.

3.3.2 Obsah inventurních soupisů

„Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- a) skutečnosti zjištěné při fyzické a dokladové inventuře tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,*
- b) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištěné skutečnosti a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,*
- c) způsob zjišťování skutečných stavů,*

- d) *ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury včetně předvídatelných rizik a možných ztrát,*
- e) *okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.* “⁶

Jako příloha k inventurnímu soupisu patří i prohlášení pracovníka, který je odpovědný za inventarizovaný majetek. Tento záznam si inventarizační komise vyžádá ještě před zahájením vlastní inventury přímo od pracovníka. V prohlášení odpovědný pracovník uvádí, že:

- odevzdal k zaúčtování všechny doklady, týkající se pohybu inventarizovaného majetku účtárně a nezatajil žádné informace,
- jsou zachyceny všechny příjmy a výdaje tohoto majetku do zahájení inventury v patřičné evidenci,
- osobně se zúčastnil provedené inventury,
- datum, kdy s ním byl sepsán zápis o odpovědnosti.

3.3.3 Forma inventurních soupisů

Inventurní soupisy patří mezi důležité účetní záznamy, které přispívají významnou částí k průkaznosti účetnictví. Z tohoto důvodu je na místě, aby praxe věnovala jejich obsahu i formě, resp. grafické úpravě adekvátní pozornost. Zároveň je však třeba dodat, že současně platné účetní předpisy nestanoví formu ani grafickou úpravu inventurních soupisů. Otázkou obsahu inventurních soupisů se v současné době zabývá ZoÚ.

Na základě toho se musí každá účetní jednotka sama rozhodnout, zda inventurní soupisy vyhotoví sama nebo si opatří vhodné formuláře dostupné na trhu. Forma, resp. grafická úprava i obsah inventurních soupisů se může lišit podle druhu, charakteru a specifických podmínek inventarizovaného předmětu.

3.4 Inventarizační zápis

*„Inventarizační zápis je průkazný účetní záznam, kterým vybraná účetní jednotka nahrazuje při průběžné inventarizaci inventurní soupis.“*⁷

⁶ § 30 odst. 2 ZoÚ

Inventarizační zápisy mohou sloužit jako doplňující účetní záznamy, které nám zejména ve středních a velkých účetních jednotkách, pomohou zdokonalit řízení a přehled o majetku společnosti a pomohou zkvalitnit jeho ochranu. Zpravidla se jedná o takové informace, které nelze do inventurního soupisu zapsat či umístit nebo je to velmi obtížné a neracionální. Jedná se o informace či údaje inventarizačního zápisu, jež mohou jen zvýšit věrohodnost a průkaznost inventarizací. Pro tento účel lze účetním jednotkám jen doporučit vypracování vhodně upravených a předtištěných formulářů inventarizačních zápisů, které budou při konkrétní inventarizaci pouze doplňovány o zjištěné údaje.

Z hlediska obsahu inventarizačního zápisu lze zejména doporučit:

- vyznačení druhu inventarizace (obligatorní, fakultativní, mimořádná),
- označení inventarizovaného majetku a závazků a pracovníků odpovědných za příslušný majetek,
- den zahájení a ukončení inventury a její druh (fyzická nebo dokladová),
- způsob zjišťování skutečných stavů majetku,
- přehled vyhotovených inventurních soupisů, určených k vyúčtování inventarizačních rozdílů,
- návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů,
- jména členů inventarizační komise a vedoucího s jejich vlastnoručními podpisy,
- datum vyhotovení inventarizačního zápisu.

K inventarizačnímu zápisu se doporučuje připojit inventurní soupisy a doklady, které souvisejí s inventarizačními pracemi (jako např. prohlášení odpovědného pracovníka).

3.5 Význam účetních písemností a jejich úschova

Účetním záznamem se rozumí data, která představují záznam veškerých skutečností, týkajících se vedení účetnictví. Každá skutečnost, týkající se vedení účetnictví musí být zaznamenána pouze účetním záznamem. Takovými záznamy mohou být např. účetní doklady, účetní zápisy, inventurní soupisy, účetní závěrka apod. Úschova a opatrování příslušných účetních záznamů je jedním z důležitých požadavků, kladených na řádně vedené účetnictví. Přitom se nejedná jen o úschovu těchto dokumentů pro kalendářní či hospodářský rok (účetní

⁷ SVOBODOVÁ, Jaroslava. Inventarizace majetku a závazků v účetním období 2011. *Účetní a daně*. 2010, 2010, 12, s. 24-31. ISSN 1212-0162. str. 26

období), kterého se týkají v souvislosti pro řízení a kontrolu, ale jsou zrovna tak důležité i po skončení běžného účetního období, tudíž je třeba zajistit jejich řádnou archivaci.

Na základě §31 odst. 2 ZoÚ je ukládána účetním jednotkám tato povinnost:

„Účetní záznamy se uschovávají, pokud není stanoveno jinak,

- a) účetní závěrka a výroční zpráva po dobu 10 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají,*
- b) účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají,*
- c) účetní záznamy, kterými účetní jednotky dokládají vedení účetnictví, po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají.“⁸*

V účetních archivech musí být účetní záznamy uloženy minimálně po dobu odpovídající výše zmiňovanými uschovacími lhůtami. V případě potřeby samozřejmě může účetní jednotka své účetní záznamy uschovávat déle, nežli jsou stanovené příslušné lhůty. V zákoně je nadále stanoveno, že účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu následujících pěti let.

3.6 Inventární čísla

„Inventární čísla umožňují především snadnou identifikaci, tj. zjištění totožnosti jednotlivých inventárních předmětů jako základních evidenčních jednotek dlouhodobého majetku. Praxe ukázala, že pouhý slovní popis inventárního předmětu nestačí tomuto účelu, zejména proto, že ne vždy tento popis řádně vystihuje jeho charakter a případné zvláštnosti.“⁹

Inventární čísla slouží především pro snadnou a bezpečnou identifikaci inventárního předmětu. Mají nezastupitelnou úlohu při aktivní ochraně hmotného majetku, a to zejména v otázce odcizení, nedovoleným používáním, či záměnou starého předmětu v osobním vlastnictví za nový v podnikovém vlastnictví. Vylučují možnost záměny dvou stejných nebo podobných inventárních předmětů. Nutno dodat, že žádný obecně platný právní předpis neukládá účetním jednotkám povinnost opatřovat svůj majetek inventárními čísly.

⁸ §31 odst. 2 ZoÚ

⁹ SCHIFFER, V. *Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9. str. 38

3.7 Dohoda o odpovědnosti zaměstnance

„Byla-li se zaměstnancem uzavřena dohoda o odpovědnosti k ochraně hodnot svěřených zaměstnanci k vyúčtování (dále jen „dohoda o odpovědnosti“), za které se považují hotovost, ceniny, zboží, zásoby materiálu nebo jiné hodnoty, které jsou předmětem obratu nebo oběhu, s nimiž má zaměstnanec možnost osobně disponovat po celou dobu, po kterou mu byly svěřeny, odpovídá za schodek vzniklý na těchto hodnotách.“¹⁰

Dále ze ZP vyplývá, že dohoda může být uzavřena pouze s osobou plnoletou, a to nejdříve dnem dovršení 18 let. Dohoda musí mít písemnou podobu, jinak je neplatná. Schodek představuje rozdíl mezi stavem skutečným a účetním na svěřených hodnotách, zjištěný inventarizací. O schodek se však jedná pouze tehdy, kdy svěřené hodnoty zaměstnanci fyzicky chybějí, nikoli tehdy, kdy tyto hodnoty nadále existují a jsou pouze poškozeny, i kdyby již nebyly použitelné.

Zaměstnanec se může zprostit odpovědnosti zcela nebo z části, pokud prokáže, že schodek vznikl zcela nebo zčásti bez jeho zavinění, zejména, pokud mu bylo zanedbáním povinnosti zaměstnavatele znemožněno patřičné nakládání se svěřenými hodnotami.

Jako příklad bychom mohli uvést pokladníka, který má s peněžním tresorem společnou kancelář se skupinou zaměstnanců, kteří samozřejmě nemají žádnou odpovědnost uzavřenou.

V případě, že zaměstnanec bude pracovat na pracovišti s více zaměstnanci, je možné uzavřít tzv. společnou odpovědnost. Taková dohoda má pak za následek, že v případě vzniku schodku odpovídají všichni zainteresovaní zaměstnanci společně. Podíl na náhradě schodku se přitom určí podle poměru dosažených hrubých výdělků.

3.8 Způsoby oceňování inventarizovaného majetku a závazků a jejich druhy

Oceňování představuje zásadní problém v účetnictví v celé jeho šíři, tudíž i pro inventarizaci. Proto tuto problematiku popisuje přímo v § 24 – 28 ZoÚ. Účetní jednotky používají podle § 24 odst. 2 ZoU následující ustanovení:

„Účetní jednotky oceňují majetek a závazky:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25,*
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka*

¹⁰ § 252 ods. 1 ZP

sestavuje, rovněž toto ocenění je povinná zaznamenat v účetních knihách. Ustanovení tohoto zákona o oceňování majetku a závazků se použije přiměřeně i pro oceňování jiných aktiv a pasiv. ¹¹

V souladu se ZoÚ se pro ocenění dlouhodobého majetku a zásob používají tyto druhy ocenění:

- pořizovací cena,
- reprodukční pořizovací cena,
- vlastní náklady.

Zásoby se v souladu se ZoÚ oceňují následovně:

- zásoby nakoupené pořizovacími cenami,
- zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady,
- příchovky zvířat jsou oceňovány vlastními náklady, nelze-li je zjistit, tak reprodukčními pořizovacími cenami.

Ocenění ostatního majetku a závazků se provádí následovně:

- peněžní prostředky a ceniny jejich jmenovitými hodnotami,
- cenné papíry a deriváty, podíly pořizovacími cenami,
- pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou; při nabytí vkladem nebo za úplatu pořizovací cenou; závazky se oceňují jmenovitou hodnotou.

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen nebo nakoupen, a náklady bezprostředně související s pořízením majetku.

Reprodukční pořizovací cena znamená cenu, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Reprodukční pořizovací cenou se účtuje:

- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nabytý darováním,
- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vytvořený vlastní činností v případě, že je reprodukční pořizovací cena nižší, než vlastní náklady,
- dlouhodobý hmotný majetek pořízený bezúplatně z finančního leasingu,
- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dosud v účetnictví nezachycený, nově zjištěný, (např. inventarizační přebytek),

¹¹ § 24 odst. 2 ZoÚ

- vklad dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Vlastní náklady zahrnují přímé náklady, vynaložené na výrobu nebo na jinou činnost, popř. i část nákladů nepřímých, vztahujících se k výrobě nebo jiné činnosti.

Vlastními náklady se oceňuje:

- nehmotný a hmotný majetek vytvořený vlastní činností,
- zásoby vytvořené vlastní činností,
- příchovky zvířat. [10]

3.9 Inventarizační rozdíly a jejich vypořádání

Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíl mezi stavem skutečným, zjištěným na základě inventury, a stavem účetním, zaznamenaným v účetnictví.

Za inventarizační rozdíly lze považovat výlučně případy, kdy:

- skutečný stav je nižší než stav v účetnictví – rozdílem je manko. V případě finančního majetku, tzn. pokladní hotovosti a cenin, se používá termín schodek. Za manko nejsou považovány přirozené úbytky zásob (viz. kapitola 3.9.2),
- skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví – rozdílem je přebytek.

U obou případů nelze rozdíl mezi těmito stavy prokázat způsobem, stanoveným zákonem. Přitom je nutno zdůraznit, že skutečnost má rozhodující postavení, neboť účetnictví se upravuje podle skutečnosti. Inventarizační rozdíly se vyúčtují do účetního období, ve kterém byl inventarizací ověřován stav majetku a závazků.

„V případě zjištění, že v účetnictví jsou rozdíly proti zjištěnému stavu nebo hodnotě majetku či závazků a při zjištění ztrát na hodnotě majetku případně rizik budoucích ztrát, je povinností účetní jednotky uvést účetnictví do souladu se zjištěným stavem. K tomu může při zjištěném přechodném snížení hodnoty použít opravné položky nebo při trvalém snížení hodnoty odpis. Při riziku ztráty se vytváří rezervy.“¹²

Obsahovému vymezení a postupům při účtování inventarizačních rozdílů se podrobně zabývá Český účetní standard č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem

¹² LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2942-8. str. 94

přirozených úbytků zásob. Manko nebo schodek je dále posuzováno podle příslušných ustanovení Obchodního a Občanského zákoníku. Dále také podle ZP o odpovědnosti za škodu. Přebytek je dále posuzován mimo jiné dle příslušných ustanovení Občanského zákoníku o věci ztratné, skryté, opuštěné a o majetkovém prospěchu.

3.9.1 Inventarizační manko

Manko představuje situaci, kdy skutečný stav majetku, zjištěný na základě řádně provedené inventury, je nižší, než stav tohoto majetku vykázaný v účetnictví. Vznikají uvnitř účetní jednotky v rámci podnikatelské činnosti.

Při inventarizaci finančního majetku, např. pokladny, se tento výsledný inventarizační rozdíl nazývá schodkem, konkrétně při inventarizaci pokladny pokladním schodkem. Za pokladní schodek se považuje i výplata hotovosti, jejíž převzetí není příjemcem potvrzeno nebo není řádně doložena pokladním dokladem. Zjištěný pokladní schodek či přebytek zapíše ihned do pokladní knihy inventarizační komise s poznámkou o provedení inventarizace, ke které se připojují podpisy členů inventarizační komise.

Z právního hlediska představuje manko škodní událost, u které se musí posoudit podle příslušných ustanovení ZP odpovědnosti za škodu (viz. kapitola 3.7). Rozlišujeme proto:

- a) manka zaviněná – u kterých odpovědnost za škodu nabývá svých účinků
- b) manka nezaviněná – u kterých se nepostupuje podle odpovědnosti za škodu.

Podle toho, jakým způsobem manko na majetku vzniklo, rozlišujeme tzv. manko do normy, které vzniká přirozeným úbytkem zásob (viz. kapitola 3.9.2), a manko nad normu, které vzniká z důvodů jiných, než manko do normy.

Nejčastější možnosti pro zaúčtování manka na majetku nám ukazuje následující tabulka:

Tab. č. 3.9.1-1 – Účtování manka

| Inventarizační rozdíl | MD | D |
|------------------------------|--|--------------------------------------|
| Manko u materiálu | 549 – manka a škody z provozní činnosti | 112 – materiál na skladě |
| Manko u zboží | 549 – manka a škody z provozní činnosti | 132 – zboží na skladě a v prodejnách |
| Manko u zásob vlastní výroby | 549 – manka a škody z provozní činnosti | 12 – zásoby vlastní výroby |
| Manko na pokladně | 569 – manka a škody na finančním majetku | 211 – pokladna |

| Inventarizační rozdíl | MD | D |
|-----------------------|--|--------------|
| Manko u cenin | 569 – manka a škody na finančním majetku | 213 – ceniny |

Zdroj: vlastní zpracování na základě získaných informací

Inventarizační manka se účtují na vrub účtu 549 a na vrub účtu 569 a ve prospěch příslušných majetkových účtů.

Příklad č. 1

Ve stavební společnosti Zlínské stavby, a.s. byly na základě provedení inventury k 31. 12. 2010 zjištěny u některých druhů materiálu manka, které jsou přehledně zaznamenány v inventurních soupisech.

Tab. č. 3.9.1-2 – Inventurní soupis před provedenou inventurou¹³

| Skladová položka | Název skladové položky | MJ | Cena/MJ | Množství | Celkem Kč |
|--------------------|------------------------|----|---------|----------|-----------|
| 02-010-4000-000000 | Supertherm 40 STI | ks | 41 | 4 | 164 |
| 09-022-0000-000000 | Cement 325 | q | 240 | 2,5 | 600 |
| 10-010-0958-019700 | Zárubně 9,5/80/197 | ks | 447 | 4 | 1 788 |
| 09-060-0500-000000 | Pěna montážní 500ml | ks | 90 | 1 | 90 |
| 02-008-0000-000000 | Cihla lícová Tondach | ks | 15 | 20 | 300 |

Zdroj: inventurní dokumenty společnosti Zlínské stavby, a.s.

Tab. č. 3.9.1-3 – Inventurní soupis pro provedené inventuře

| Skladová položka | Název skladové položky | MJ | Cena/MJ | Množství | Celkem Kč |
|--------------------|------------------------|----|---------|----------|-----------|
| 02-010-4000-000000 | Supertherm 40 STI | ks | 41 | 3 | 123 |
| 09-022-0000-000000 | Cement 325 | q | 240 | 2 | 480 |
| 10-010-0958-019700 | Zárubně 9,5/80/197 | ks | 447 | 2 | 894 |
| 09-060-0500-000000 | Pěna montážní 500ml | ks | 90 | 0 | 0 |
| 02-008-0000-000000 | Cihla lícová Tondach | ks | 15 | 19 | 285 |

Zdroj: inventurní dokumenty společnosti Zlínské stavby, a.s.

Na základě provedení fyzické inventury byl porovnán stav skutečný se stavem účetním. Následné rozdíly jsou zaznamenány výše v tabulkách. Výsledky rozdílů se všemi patřičnými náležitostmi obsahuje následující tabulka.

¹³ Pozn: pro názornost vzniku manka v příkladu jsou použity zjednodušené inventurní soupisy

Tab. č. 3.9.1-4 – Výsledek fyzické inventury

| Skladová položka | Název skladové položky | Inventarizační rozdíl | Úbytek v ks | Úbytek v Kč |
|--------------------|------------------------|-----------------------|-------------|-------------|
| 02-010-4000-000000 | Supertherm 40 STI | manko | 1 | 41 |
| 09-022-0000-000000 | Cement 325 | manko | 0,5 | 120 |
| 10-010-0958-019700 | Zárubně 9,5/80/197 | manko | 2 | 894 |
| 09-060-0500-000000 | Pěna montážní 500ml | manko | 1 | 90 |
| 02-008-0000-000000 | Cihla lícová Tondach | manko | 1 | 15 |

Zdroj: inventurní dokumenty společnosti Zlínské stavby, a.s.

Vzniklé inventarizační rozdíly jsou následovně vyúčtovány:

Postup účtování:

1) Manko ve výši 1 160,- Kč

| | | | |
|---------------------|---------------------|---|-----------------------------|
| 549 – manka a škody | | | |
| MD | z provozní činnosti | D | MD 112 – materiál na skladě |
| 1) 1 160 | | | 1) 1 160 |

3.9.2 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

Pro vypořádání inventarizačních rozdílů, které vychází z norem přirozených úbytků, se postupuje podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 007, který podle ZoÚ formuluje základní postupy pro účtování inventarizačních rozdílů, vzniklých na ztrátách v rámci norem přirozených úbytků zásob.

Jedná se o technické a technologické úbytky, které vyplývají z přirozených vlastností zásob. Mohou vznikat např. rozprachem, sesycháním nebo vysycháním v rámci technologických norem úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu.

Za manko se podle standardu č. 007 nepovažují technologické a technické ztráty, vznikající např. vyschnutím, rozprachem v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Jde totiž o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. [21]

Varianty pro zaúčtování jsou uvedeny níže v tabulce:

Tab. č. 3.9.2 – Účtování manka do normy v rámci norem přirozených úbytků

| Inventarizační rozdíl | MD | D |
|---------------------------------------|---|--------------------------------------|
| Manko do normy u materiálu | 501 – spotřeba materiálu | 112 – materiál na skladě |
| Manko do normy u zboží | 504 – prodané zboží | 132 – zboží na skladě a v prodejnách |
| Manko do normy u zásob vlastní výroby | 61 – změna stavu zásob vlastní činnosti | 12 – zásoby vlastní činnosti |

Zdroj: vlastní zpracování na základě získaných informací

Příklad č. 2

V stavební společnosti Zlínské stavby, a.s. bylo zjištěno inventarizací manko ve skladu materiálu v hodnotě 2 820,- Kč, přitom u písku se počítá s normou přirozených úbytků v důsledku možného rozprachu na stavbě. Zbylá část písku byla převezena na sklad. Norma přirozených úbytků podle vnitřní směrnice činí 1 000 Kč,-. Hodnota manka nebyla skladníkovi předepsána k náhradě.

Postup účtování:

- 1) manko ve skladu materiálu do normy přirozených úbytků 1 000,- Kč
- 2) manko ve skladu materiálu nad normu přirozených úbytků 1 820,- Kč

| 501 – spotřeba materiálu | | | 112 – materiál na skladě | | | 549 – manka a škody MDz provozní činnosti | | |
|--------------------------|--|---|--------------------------|----------|---|---|--|---|
| MD | | D | MD | | D | MD | | D |
| 1) 1 000 | | | | 1) 1 000 | | 2) 1 820 | | |
| | | | | 2) 1 820 | | | | |

Inventarizační rozdíl v rámci normy přirozeného úbytku ve výši 1 000 Kč zaúčtujeme na účet 501 – Spotřeba materiálu, který je daňově účinným nákladem. Zbylý rozdíl ve výši 1 820 Kč účtujeme na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti, který je nákladem nedaňovým. Souvztažným účtem je účet 112 – Materiál na skladě.

3.9.3 Inventarizační přebytek

Situace, kdy skutečný stav majetku a závazků je vyšší, než stav evidovaný v účetnictví, se nazývá přebytkem. Přebytky představují majetek, nacházející se ve skladu (u zásob), který ovšem nebyl zaúčtován do příjmu.

Předkontace pro účtování přebytků u majetku jsou uvedeny níže:

Tab. č. 3.9.3-1 – Účtování přebytku

| Inventarizační rozdíl | MD | D |
|---------------------------------|--------------------------------------|---|
| Přebytek u materiálu | 112 – materiál na skladě | 648 – ostatní provozní výnosy |
| Přebytek u zboží | 132 – zboží na skladě a v prodejnách | 648 – ostatní provozní výnosy |
| Přebytek u zásob vlastní výroby | 12 – zásoby vlastní výroby | 61 – změna stavu zásob vlastní činnosti |
| Přebytek na pokladně | 211 – pokladna | 668 – ostatní finanční výnosy |
| Přebytek u cenin | 213 – ceniny | 668 – ostatní finanční výnosy |

Zdroj: vlastní zpracování na základě získaných informací

Příklad č. 3

Ve stavební společnosti Zlínské stavby, a.s. jsou na základě inventurních soupisů vyčísleny některé přebytky materiálu, které byly zjištěny po provedení inventarizace k 31. 12. 2010.

Tab. č. 3.9.3-2 – Inventurní soupis před provedenou inventurou¹⁴

| Skladová položka | Název skladové položky | MJ | Cena/MJ | Množství | Celkem Kč |
|--------------------|---------------------------|----------------|---------|----------|-----------|
| 10-010-0959-019700 | Zárubně H 9,5/90/197 | ks | 450 | 1 | 450 |
| 11-005-0910-000000 | Taurus TAA 35073 | m ² | 110 | 2 | 220 |
| 20-007-8000-000000 | Bitumelit 5mm | m ² | 75 | 10 | 750 |
| 20-025-4000-000000 | Perlinka Vertex | m ² | 14,50 | 3 | 43,50 |
| 23-010-8900-000000 | Polystyren 70 F 100/50/10 | m ² | 92 | 2,5 | 230 |
| 23-012-1005-030000 | Polystyren 70 F 100/50/3m | m ² | 27 | 3,5 | 94,50 |
| 27-025-5205-000000 | Obrubník zahr. 5/20/50 | ks | 28 | 2 | 56 |

Zdroj: inventurní dokumenty společnosti Zlínské stavby, a.s.

Tab. č. 3.9.3-3 – Inventurní soupis pro provedené inventuře

| Skladová položka | Název skladové položky | MJ | Cena/MJ | Množství | Celkem Kč |
|--------------------|---------------------------|----------------|---------|----------|-----------|
| 10-010-0959-019700 | Zárubně H 9,5/90/197 | ks | 450 | 2 | 900 |
| 11-005-0910-000000 | Taurus TAA 35073 | m ² | 110 | 7 | 770 |
| 20-007-8000-000000 | Bitumelit 5mm | m ² | 75 | 15 | 1 125 |
| 20-025-4000-000000 | Perlinka Vertex | m ² | 14,50 | 28 | 406 |
| 23-010-8900-000000 | Polystyren 70 F 100/50/10 | m ² | 92 | 6 | 552 |
| 23-012-1005-030000 | Polystyren 70 F 100/50/3m | m ² | 27 | 9 | 243 |
| 27-025-5205-000000 | Obrubník zahr. 5/20/50 | ks | 28 | 10 | 280 |

Zdroj: inventurní dokumenty společnosti Zlínské stavby, a.s.

¹⁴ Pozn: pro názornost vzniku přebytku v příkladu jsou použity zjednodušené inventurní soupisy

Na základě provedení fyzické inventury byl porovnán stav skutečný se stavem účetním. Následné rozdíly jsou zaznamenány výše v tabulkách. Výsledky rozdílů se všemi příslušnými náležitostmi obsahuje následující tabulka.

Tab. č. 3.9.3-4 – Výsledek fyzické inventury

| Skladová položka | Název skladové položky | Inventarizační rozdíl | Přírůstek v ks | Přírůstek v Kč |
|--------------------|---------------------------|-----------------------|----------------------|----------------|
| 10-010-0959-019700 | Zárubně H 9,5/90/197 | Přebytek | + 1 ks | 450 |
| 11-005-0910-000000 | Taurus TAA 35073 | Přebytek | + 5 m ² | 550 |
| 20-007-8000-000000 | Bitumelit 5mm | Přebytek | +5 m ² | 375 |
| 20-025-4000-000000 | Perlinka Vertex | Přebytek | + 25 m ² | 362,50 |
| 23-010-8900-000000 | Polystyren 70 F 100/50/10 | Přebytek | + 3,5 m ² | 322 |
| 23-012-1005-030000 | Polystyren 70 F 100/50/3m | Přebytek | + 5,5 m ² | 148,50 |
| 27-025-5205-000000 | Obrubník zahr. 5/20/50 | Přebytek | + 8 ks | 224 |

Zdroj: inventurní dokumenty společnosti Zlínské stavby, a.s.

Postup účtování:

1) Přebytek ve výši 2 432,- Kč

| | | | |
|-----------------------------|---|----------------------------------|---|
| MD 112 – materiál na skladě | D | MD 648 – ostatní provozní výnosy | D |
| 1) 2 432 | | 1) 2 432 | |

Příklad č. 4

Ve stavební společnosti Zlínské stavby, a.s. bylo při fyzické inventuře pokladní hotovosti (přepočítáváním peněz) zjištěno, že zůstatek v pokladně je větší než zůstatek účetní. V pokladně bylo o 0,52,- Kč více. Rozdíl (přebytek) bude zaúčtován v měsíci červenci 2010. Inventura byla provedena podle směrnice o inventarizaci ve druhém čtvrtletí k 30. 6. 2010

Zůstatek v pokladně (účet 211010) činí 589.130,- Kč. (viz. výčetka v příloze č. 14)

Výsledný rozdíl zaúčtujeme jako přebytek ve výši 0,52,- Kč:

Postup účtování:

1) Přebytek v pokladně 0,52,- Kč

| MD211/010 – pokladna D | | 668 – ostatní finanční MD výnosy D | |
|------------------------|--|---|---------|
| 1) 0,52 | | | 1) 0,52 |

Příklad č. 5

Při fyzické inventuře cenin ve stavební společnosti Zlínské stavby, a.s. bylo zjištěno, že zůstatek cenin je:

$$\text{Poukázky SYAS} \quad 172 \text{ ks} \quad \times \quad 55,- \text{ Kč} \quad = \quad 9\,460,- \text{ Kč}$$

Inventarizací bylo zjištěno, že tento skutečný stav je shodný se stavem zaznamenaným v účetnictví. Tudíž celková hodnota cenin je 9 460,- Kč.

Daná skutečnost tedy znamená, že na ceninách nevzniká žádný inventarizační rozdíl, ani manko ani přebytek.

3.9.4 Škody a jejich náhrada

„Škodou se pro účely účetnictví rozumí fyzické znehodnocení (neodstranitelné poškození nebo zničení) nehmotného a hmotného majetku, a to z objektivních i subjektivních příčin.“¹⁵

Škody mohou vznikat na majetku účetní jednotky z příčin pro účetní jednotku zcela mimořádných. Jedná se zejména o živelní rizika jako jsou nezaviněný požár, výbuch, vichřice, sesuv půdy, sněhu, záplavy apod. Výčet těchto živelných pohrom upravuje § 24 odst. 10 Zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP). Dále mohou vznikat také škody na majetku, které nemají výše uvedený podklad, vznikající na základě provozu a nakládání s majetkem.

Při vzniku škody zpravidla následuje její náhrada při jistých podmínkách. V případě uzavření dohody o odpovědnosti se zaměstnancem má společnost právo na náhradu za škodní průběh (viz. kapitola 3.7). Jiná náhrada může plynout z uzavření pojištění na majetku u příslušné pojišťovny, která se při pojistné události zavazuje náhradou na škodní události.

V případě účtování předpisu náhrady za škodu je nutno dodržet věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů.

¹⁵ FIŠEROVÁ, E., CHALUPA, R., KADLEC, J., PILÁTOVÁ, J., PROCHÁZKOVÁ, D., SEDLÁK, R., SKÁLOVÁ, J., TKÁČ, R., VLACH, P. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 8 vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2010. 439 s. ISBN 978-80-7263-598-6. str. 328

Tab. č. 3.9.4 – Účtování o škodě

Zdroj: vlastní zpracování na základě získaných informací

Ve stavební společnosti Zlínské stavby, a.s. bylo při fyzické inventuře pokladní hotovosti (přepočítáváním peněz) zjištěno, že zůstatek v pokladně je menší než zůstatek účetní. V pokladně bylo o 300,- Kč méně. S pokladníkem (odpovědnou osobou) byla sjednána dohoda o odpovědnosti na pokladně. Zaměstnanec manko uhradil v hotovosti v plné výši. Rozdíl (manko) a jeho náhrada bude zaúčtována v měsíci říjnu 2010. Inventura byla provedena podle směrnice o inventarizaci ve třetím čtvrtletí k 30. 9. 2010

Výsledný rozdíl zaúčtujeme jako manko ve výši 300,- Kč.

| | |
|-----------------------------------|----------|
| 1) Manko v pokladně | 300,- Kč |
| 2) Předpis náhrady pokladníkovi | 300,- Kč |
| 3) Úhrada pokladníkem v hotovosti | 300,- Kč |

36

3.9.5 Vzájemné vyrovnání mank a přebytků

„Manka a přebytky zásob lze vzájemně vyrovnávat pouze tehdy, jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob. Převyšuje-li po tomto vyrovnání částka mank částku přebytků, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko; převyšuje-li částka přebytků částku mank, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek.“¹⁶

K těmto záměnám může docházet např. tím, že skladník na řádně vybavenou výdejku materiálu vydá omylem materiál jiný z důvodu např. jejich značné podobnosti. Tímto je ze skladní karty odepsán materiál, který nebyl fakticky vydán, tudíž zde vznikne přebytek, zatímco materiál omylem vydaný způsobí manko.

Vzájemné vyrovnání je možné pouze u těch zásob, se kterými se běžně manipuluje (jejich příjem, výdej). Můžou se totiž vyskytovat i zásoby, u kterých nedochází k běžnému pohybu, které jsou víceméně trvale umístěny v příslušném vnitropodnikovém útvaru. Dále je nutno dodat, že se jedná o možnost, nikoli povinnost. Samotné vyrovnání musí být provedeno průkazným způsobem, tzn. nejlépe zaznamenat do inventurních soupisů či zápisů. Z jejich zápisu by mělo být patrné či snadno zjištěitelné, o které manka či přebytky se jedná a přesná výše tohoto rozdílu.

Názorná ukázka vzájemného vyrovnání či započtení mank a přebytků zásob způsobených neúmyslnou záměnou:

Tab. č. 3.9.5 – Vzájemné vyrovnání mank a přebytků

| Inventarizační výsledek | Rozdíl | MD | D |
|-------------------------|--------|---|-------------------------------|
| Manko 100 Kč | 20 Kč | 112 – materiál na skladě | 648 – ostatní provozní výnosy |
| Přebytek 120 Kč | | | |
| Manko 110 Kč | 10 Kč | 549 – manka a škody z provozní činnosti | 112 – materiál na skladě |
| Přebytek 100 Kč | | | |

Zdroj: vlastní zpracování na základě získaných informací

3.9.6 Technologické ztráty u nedokončené výroby

Jedná se o inventarizační rozdíly, vyčíslené jako rozdíl mezi stavem účetním a skutečným nedokončené výroby. Vznikají v rámci povolených tolerancí při zpracování

¹⁶ ČÚS č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

materiálu. Předpokladem těchto úbytků v rámci norem ztrát pro jejich daňovou uznatelnost je jejich vyhlášení ve směrnici (interním předpisu) účetní jednotky. Dalším požadavkem je schopnost výši těchto norem znát při finanční kontrole a jejich každoroční aktualizace a vyhlášení v interním předpise.

Postup účtování inventarizačních rozdílů u nedokončené výroby bude vypadat následovně:

Tab. č. 3.9.6 – Vypořádání inventarizačních rozdílů u nedokončené výroby

| Inventarizační výsledek | MD | D |
|-------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
| Manko u nedokončené výroby | 611 – změna stavu nedokončené výroby | 121 – nedokončená výroba |
| Přebytek u nedokončené výroby | 121 – nedokončená výroba | 611 – změna stavu nedokončené výroby |

Zdroj: vlastní zpracování na základě získaných informací

V případě, že ztráty zjištěné při fyzické inventuře převyšují stanovenou výši norem těchto ztrát, je výsledným rozdílem manko, které je třeba zaúčtovat MD účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti D účet 121 – Nedokončená výroba. [6]

3.9.7 Inventarizační rozdíly ve vztahu daňovému

Pokud jde o nákladový účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti, na který se účtuje manko, zjištěné inventarizací, lze obecně říci, že se jedná o daňově neúčinný náklad. Nastane-li však jedna ze tří níže uvedených okolností, je možno takovýto náklad daňově uznat:

1. Jde o krádež způsobenou neznámým pachatelem (§ 24 odst. 2 písm. l ZDP).
2. Jde o rozdíl vzniklý v důsledku živelné pohromy (§ 24 odst. 2 písm. l, + odst. 10 ZDP).
3. Je-li účtován reciproční výnos, je náklad daňově uznán do výše výnosu, podle § 25 odst. 1 písm. n ZDP.

Rozdíl vzniklý podle bodu druhého by bylo možno zaúčtovat na účet 582 – Škody. V případě vzájemného vyrovnání mank a přebytků vstupují tyto výsledky do základu daně zkompenzované, tj. vyrovnané. V případě výsledného zkompenzovaného manka platí režim jako u klasického manka (úctu 549 – Manka a škody z provozní činnosti). Výsledný přebytek je součástí základu daně podle § 58 odst. 1 písm. c vyhlášky č. 500/2002 Sb. Přebytek jako výsledný inventarizační rozdíl je součástí základu daně podle § 18 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 10 ZDP.

Nákladové účty 501 – Spotřeba materiálu, popř. účet 504 – Prodané zboží, na které se účtují inventarizační rozdíly do výše norem přirozených úbytků, jsou daňově účinné náklady podle § 25 odst. 2 ZDP.

„Na účtu 582 – Škody se účtují škody vzniklé z příčin pro účetní jednotku zcela mimořádných. Jako příklad lze uvést škody v důsledku živelných pohrom. Z daňového hlediska se jedná o daňově uznatelný náklad pouze do výše přijaté náhrady. V případě živelné pohromy jde o daňově uznatelný náklad, nicméně je třeba mít na paměti, že škody vzniklé ze živelných pohrom je nezbytné průkazným a objektivním způsobem prokázat (stanovisko pojišťovny, posudek znalce atd.)“¹⁷

3.10 Opravné položky a inventarizace

Opravné položky se budou vytvářet pouze k účtům majetku a závazků, kdy na základě provedené inventarizace bylo prokázáno snížení ocenění tohoto majetku. Tyto opravné položky se vytvářejí pouze v případech, kdy zjištěné snížení ocenění majetku v účetnictví nebude trvalého charakteru nebo není vyjádřeno jiným způsobem, např. reálnou hodnotou.

Opravné položky slouží pro vyjádření přechodného snížení hodnoty majetku. V rámci inventarizace se posuzuje výše a odůvodněnost opravných položek, které byly vytvořeny. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub příslušného nákladového účtu podle toho, zda se jedná o provozní, finanční či mimořádnou činnost. Souvztažným účtem je pak související majetková hodnota podle druhu činnosti. Vyúčtování neboli rozpuštění vytvořených opravných položek bude prováděno opačným způsobem, tzn. účtování ve prospěch nákladů. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek. Tvoří se pouze pro snížení hodnoty majetku, proto tvořit opravné položky pro zvýšení hodnoty je zakázáno.

Opravné položky jsou vytvářeny zejména k těmto složkám majetku:

- k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku,
- k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek,
- k zásobám,
- ke krátkodobému finančnímu majetku v účtové skupině 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořízovaný krátkodobý finanční majetek,
- k pohledávkám. [1]

¹⁷ DVOŘÁK, V. Účtová třída 5 – náklady (účty 574 -589). Účetnictví, 2011, roč. 46, č. 2, 64 s. ISSN 0139-5661. str. 19

4. Návrh směrnice k inventarizaci pro společnost Zlínské stavby, a.s

Podstatou vnitřní směrnice k provedení inventarizace je určení postupů, určení harmonogramu a termínů pro jednotlivé úkony, dále i příprava potřebných formulářů a v neposlední řadě určení odpovědných osob za provedení inventarizace. Vydáním směrnice statutární zástupce přenáší odpovědnost za řádné a průkazné provedení inventarizace na osoby určené k odpovědnosti. Je tudíž důležité, aby inventarizace probíhala v souladu s vydanou směrnicí a aby výstupní data odpovídaly požadavkům směrnice.

Tvorbu a obsah směrnice ZoÚ neukládá. V dobré víře každé účetní jednotky by však měla být tato věc samozřejmostí, bez těchto vnitřních předpisů by totiž bylo velmi obtížné splnění všech funkcí, které v sobě inventarizace skrývá.

Doporučený obsah vnitropodnikové směrnice k inventarizaci můžeme shrnout následovně:

- vymezení majetku a závazků, které budou předmětem inventarizace,
- časový harmonogram všech prací souvisejících s inventarizací,
- stanovení inventarizační komise, která inventarizaci provede; jmenuje se i osoba odpovědná za provedení inventarizace,
- druh inventury pro zjištění skutečných stavů a jejich termíny,
- způsob a termín projednání inventarizačních rozdílů,
- vzor inventurních soupisů,
- údaje o archivaci inventurních písemností,
- účinnost směrnice a podpisy odpovědné osoby. [7]

4.1 Charakteristika společnosti Zlínské stavby, a.s

Společnost Zlínské stavby, a.s. byla založena roku 1996. Postupným vývojem vyrostla ve stabilní firmu s obratem přes 160 mil Kč ročně. Vlastníky akcií jsou pouze fyzické osoby. Společnost zaručuje vysokou kvalitu za přijatelnou cenu a klade důraz na jakost, bezpečnost a šetrný přístup k životnímu prostředí. Cílem pro společnost je udržet produktivitu a obrat společnosti minimálně na hladině předchozího roku a rovněž vytvářet vlastní projekty. Společnost chce dále upevňovat postavení na trhu nejenom ve Zlínském kraji, ale také v Praze a po celé České republice. Zákazníci společnosti jsou jak zástupci veřejného sektoru,

soukromé firmy, investiční společnosti, tak jednotlivci, kterým firma dokáže zkvalitnit jejich bydlení.

Rozsah činnosti se vztahuje na kompletní stavby průmyslového, občanského a bytového stavebnictví, včetně dodávek technologií pro veřejné a privátní investory. Stavby jsou prováděny "na klíč", a to jak u novostaveb, tak i u rekonstrukcí. Mezi výčet realizovaných prací patří mimo jiné také administrativní budovy, výrobní haly, skladová a logistická centra, hotely, sportovní zařízení, budovy pro vzdělávání, bytové jednotky a bytové domy, rekonstrukce budov, vodovody, kanalizace, potrubní systémy, čističky odpadních vod, technická vybavenost, terénní a sadové úpravy, zakládání staveb apod.

Společnost zaměstnává tým zkušených odborníků s dlouholetou praxí v oboru, mezi které patří zedník, tesař, pomocný dělník, malíř – natěrač, zámečnický, řidič, strojník.

4.2 Návrh směrnice k provedení inventarizace majetku a závazků

Název účetní jednotky: Zlínské stavby, a.s.

Schválil: Ing. Karel Perůtka

Dne: 1. 5. 2011

Směrnice k provedení inventarizace majetku a závazků

č. 1/2011

Část I.

Úvodní ustanovení

1. Inventarizace majetku a závazků se provádí v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, Českým účetním standardem č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

2. Inventarizací se zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřuje se, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Skutečné stavy majetku a závazků se při inventarizaci zjišťují:

- fyzickou inventurou u hmotného, popř. nehmotného majetku,
- dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popř. u ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru.

V souladu s § 30 Zákona o účetnictví lze provést fyzickou inventuru hmotného majetku, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popř. v prvním měsíci následujícího účetního období. Přitom se musí prokázat stav hmotného majetku ke dni účetní závěrky údaji fyzické inventury, upravenými o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období.

3. Inventarizace veškerého majetku a závazků bude provedena v souvislosti s řádnou účetní závěrkou k 31. 12. běžného roku v průběhu měsíce prosince a ledna následujícího roku; v případech, kdy bude nutné ověřit stav majetku a závazků nezávisle na řádné účetní závěrce, bude provedena mimořádná inventarizace.

4. Tato směrnice byla vydána k řádnému a průkaznému splnění požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jakož i k zabezpečení řádné ochrany a hospodaření s majetkem naší společnosti, která je závazná pro všechny zaměstnance.

Část II.

Druhy inventarizací

1. Podle způsobu provádění se inventarizace dělí na :

- a) fyzickou – bude prováděna u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, materiálu na skladě, pokladně, cenin a nedokončené výroby,
- b) dokladovou – bude prováděna u pohledávek a závazků, bankovních účtů a úvěrů, záloh, cenných papírů, účtů časového rozlišení apod.

2. Z časového hlediska se inventarizace dělí na:

- a) řádnou – ke dni sestavení účetní závěrky,
- b) mimořádnou – v průběhu účetního období.

3. Řádná inventarizace se dělí na :

- a) periodickou, jimiž se inventarizují všechny hospodářské prostředky k jednomu datu,
- b) průběžnou, jimiž lze inventarizovat hospodářské prostředky postupně podle plánu inventur.

4. Mimořádné inventarizace se dělí na :

- a) úplné – ke dni rozdělení, zrušení nebo v případě jiné organizační změny v účetní jednotce,
- b) dílčí – při uzavření dohody o odpovědnosti, změně odpovědné osoby za danou oblast, při mimořádných událostech.

Část III.

Předmět a rozsah inventarizace

1. Předmětu inventarizace podléhají následující majetkové hodnoty:

- dlouhodobý hmotný majetek, vedený na majetkových účtech a postupně odepisovaný, s dobou použitelnosti delší, než 1 rok a od výše ocenění 40 000 Kč, určeného vedením naší účetní jednotky ve směrnici o dlouhodobém majetku,
- dlouhodobý nehmotný majetek, vedený na majetkových účtech a postupně odepisovaný, s dobou použitelnosti delší, než 1 rok a od výše ocenění 60 000 Kč, určeného vedením naší účetní jednotky ve směrnici o dlouhodobém majetku,
- drobný dlouhodobý hmotný majetek, vedený na majetkových účtech, 100% odepsaný při pořízení, od výše ocenění do limitu, který má naše účetní jednotka stanovena,
- drobný dlouhodobý nehmotný majetek, vedený na majetkových účtech, 100% odepsaný při pořízení, od výše ocenění do limitu, který má naše účetní jednotka stanovena,
- drobný majetek vedený v operativní evidenci,
- zásoby (materiál a zboží na skladě, nedokončená výroba),
- pohledávky (tj. ty, které nám dluží jiné subjekty, především nezaplacené faktury popř. půjčky, splácené škody a manka),
- závazky (tj. ty, které dlužíme jiným subjektům, především nezaplacené faktury, ale i např. půjčky a nevyčerpané dotace),
- pokladní hotovost a dlouhodobé bankovní úvěry,
- ceniny (poukázky SYAS, známky, kolky, stravenky apod.),

- finanční majetek (akcie nebo jiné cenné papíry, majetkové vklady apod.),
- náklady, výdaje, výnosy a příjmy příštích období (např. dopředu zaplacené nájemné v rámci leasingu),
- poskytnuté a přijaté zálohy, rezervy.

2. Inventarizaci podléhají všechny výše uvedené předměty, které se nacházejí v době inventarizace ve všech místnostech a prostorách naší společnosti:

- v hlavní budově a kancelářích v Újezdě,
- v kancelářích ve Zlíně.

Část IV.

Organizační zajištění inventarizace a časový plán

1. Za řízení, organizaci a provádění inventarizace majetku a závazků včetně dodržení výše uvedených předpisů a ustanovení této směrnice odpovídá ústřední inventarizační komise (dále jen ÚIK) v následujícím složení:

Předseda ÚIK Ing. Karel Perutka
 Člen ÚIK Radek Hlavička
 Člen ÚIK Miroslava Kráčalíková
 Člen ÚIK Ludmila Bartošová

ÚIK ve spolupráci s dílčími inventarizačními komisemi zabezpečuje provedení inventarizace.

2. Dílčí inventarizační komise č. 1 (dále jen DIK 1), která provede inventarizaci veškerého dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, je ve složení:

Předseda DIK 1 Bc. Pavel Jandík
 Člen DIK 1 Mgr. Petr Gurný
 Člen DIK 1 Jitka Vendolská
 Člen DIK 1 Mgr. Marie Fojtíková

DIK 1 provede inventarizaci majetku evidovaného na účtech:

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
 013 – Software
 014 – Ocenitelná práva
 018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
021 – Stavby
022 – Samostatné movité věci
028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek
029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
031 – Pozemky
041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
Ostatní příslušný majetek a závazky podle směrné účtové osnovy.

Místo provedení: útvar, středisko č. 1

Termíny provedení inventarizace:

- a) zahájení inventarizace dne 1. 11. ÚO
- b) ukončení inventarizace dne 10. 12. ÚO
- c) předání zpracovaných inventarizačních soupisů ÚIK nebo pracovníkovi odpovědnému za provedení inventarizace dne 15. 12. ÚO

3. Dílčí inventarizační komise č. 2 (dále jen DIK 2), která provede inventarizaci veškerých zásob, je ve složení:

Předseda DIK 2 Ing. Michaela Urbánková
Člen DIK 2 Mgr. Rudolf Jelínek
Člen DIK 2 Antonín Vyskočil
Člen DIK 2 Aleš Klusáček

DIK 2 provede inventarizaci majetku evidovaného na účtech:

112 – Materiál na skladě
119 – Materiál na cestě
121 – Nedokončená výroba
132 – Zboží na skladě a v prodejnách
139 – Zboží na cestě
19 – Opravné položky k zásobám.

Místo provedení: útvar, středisko č. 2

Termíny provedení inventarizace:

- a) zahájení inventarizace dne 15. 10. ÚO
- b) ukončení inventarizace dne 10. 12. ÚO
- c) předání zpracovaných inventarizačních soupisů ÚIK nebo pracovníkovi odpovědnému za provedení inventarizace dne 10. 12. ÚO

4. Dílčí inventarizační komise č. 3 (dále jen DIK 3), která provede inventarizaci pokladní hotovosti, cenin, bankovních úvěrů a veškerého finančního majetku, je ve složení:

Předseda DIK 3 Mgr. Ludmila Hověžáková
 Člen DIK 3 Ludmila Raková
 Člen DIK 3 Martin Lysák
 Člen DIK 3 Bc. Josef Sucháček

DIK 3 provede inventarizaci majetku evidovaného na účtech:

211 – Pokladna
 213 – Ceniny
 221 – BÚ
 231 – Krátkodobé bankovní úvěry
 25 – Krátkodobý finanční majetek
 261 – Peníze na cestě
 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku.

Místo provedení: útvar, středisko č. 3

Termíny provedení inventarizace:

- a) zahájení inventarizace dne 5. 1. následujícího ÚO
- b) ukončení inventarizace dne 25. 1. následujícího ÚO
- c) předání zpracovaných inventarizačních soupisů ÚIK nebo pracovníkovi odpovědnému za provedení inventarizace dne 30. 1. následujícího ÚO

5. Dílčí inventarizační komise č. 4 (dále jen DIK 4), která provede inventarizaci pohledávek, závazků, přijatých a poskytnutých záloh, rezerv a účtů časového rozlišení, je ve složení:

Předseda DIK 4 Ing. Jaroslava Šimoníková
 Člen DIK 4 Bc. Jana Sucháčková
 Člen DIK 4 Vojtěch Drga
 Člen DIK 4 Radoslav Míča

DIK 4 provede inventarizaci majetku evidovaného na účtech:

311 – Odběratelé

314 – Zálohy poskytnuté

315 – Ostatní pohledávky

321 – Dodavatelé

324 – Přijaté zálohy

331 – Zaměstnanci

343 – DPH

383 – Výdaje příštích období

385 – Příjmy příštích období

a všech dalších příslušných účtů podle účtového rozvrhu.

Místo provedení: útvar, středisko č. 4

Termíny provedení inventarizace:

a) zahájení inventarizace dne 5. 1. následujícího ÚO

b) ukončení inventarizace dne 25. 1. následujícího ÚO

c) předání zpracovaných inventarizačních soupisů ÚIK nebo pracovníkovi odpovědnému za provedení inventarizací dne 30. 1. následujícího ÚO

Část V.

Úkoly inventarizačních komisí

1. Inventarizační komise zajišťují bezprostřední provedení fyzické popř. dokladové inventarizace podle druhu a charakteru jednotlivých druhů majetku a závazků, které podléhají inventarizaci.

2. ÚIK řídí inventarizační práce po stránce organizační a metodické. Mezi její hlavní úkoly patří:

a) jmenování předsedů a členů DIK,

b) sestavení harmonogramu inventarizačních prací,

c) soustřeďuje výsledky inventur a projednává a navrhuje vypořádání inventarizačních rozdílů, případně navrhuje vyřazení poškozeného nebo opotřebovaného majetku.

3. DIK vykonávají samotné provedení inventur a všech činností, souvisejících s inventarizací. Mezi jejich hlavní úkoly patří:

- a) přípravné práce, např. kontrola vah, měř, neporušenost inventarizovaného majetku apod.
- b) zjistí skutečný stav majetku a závazků,
- c) vyhotoví inventurní soupisy,
- d) posoudí, zda není majetek poškozený nebo jinak neupotřebitelný,
- e) porovná skutečné stavy se stavy evidovanými v účetnictví,
- f) sepiše inventarizační rozdíly a vyšetří příčiny jejich vzniku,
- g) sepiše o provedené inventarizaci inventarizační zápis.

Část VI.

Postup inventarizací a odpovědnost

1. Zaměstnanci, kteří jsou členy ÚIK, DIK a taky zaměstnanci, v jejichž přímé odpovědnosti se nachází inventarizovaný majetek, jsou povinni podílet se na přípravě inventarizace.
2. Zaměstnanci, kteří se budou účastnit přímého provedení inventarizace, musí být proškoleni vedoucím ÚIK o způsobu a cílech prováděných inventarizací, dále o kompetencích a odpovědnostech pracovníků DIK.
3. Inventarizaci zahajuje ÚIK, která svolá předsedy DIK a seznámí je s postupem inventarizací.
4. Za správné a včasné provedení inventarizací odpovídají předsedové dílčích inventarizačních komisí, každý na svém svěřeném úseku a každý za svěřenou oblast majetku a závazků.
5. Vedoucí pracovišť jsou povinni uvolnit zaměstnance k provádění inventarizace, pokud jsou tito zaměstnanci pověřeni funkcí vedoucích nebo členů inventarizačních komisí pro výkon inventarizačních prací nebo jsou odpovědní za inventarizovaný majetek.
6. Pokud před zahájením nebo v průběhu inventarizace nastane mimořádná okolnost, která znemožní účast vedoucího nebo člena inventarizační komise na inventarizaci (např. nemoc), je povinností zbývajících členů inventarizační komise oznámit neprodleně tuto skutečnost předsedovi DIK, případně ÚIK, aby bylo možno operativně zajistit náhradní řešení.
7. Zaměstnanci jmenovaní v ÚIK a v DIK jsou povinni při provádění inventarizací ohlásit jakoukoli odchylku od žádoucího stavu, a to neprodleně v průběhu probíhající inventarizace, předsedovi ÚIK.
8. Zaměstnanci, kteří odpovídají za svěřený majetek, vystavují písemné prohlášení, že všechny doklady související s pohybem majetku předali účtárně k zaúčtování a žádné

informace nezatajili. Toto prohlášení bude připojeno k inventarizační dokumentaci. Majetek, za který odpovídají, připraví k provedení inventury.

9. Zaměstnanec, který je odpovědný za příslušný majetek podléhající inventarizaci podle inventarizační komise, potvrdí svým podpisem, že inventura byla provedena za jeho účasti. Náhrady a postihy za manka a škody budou uplatňovány u zaměstnanců, se kterými byla dohodnuta odpovědnost za škodu podle Zákoníku práce.

10. Inventurní soupisy včetně zápisu o provedení inventarizace musí zaměstnanci odpovědní za provedení inventarizace předložit nejpozději do 31. 1. následujícího ÚO

Část VII.

Inventarizační rozdíly a jejich vypořádání

1. Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem majetku a závazků a stavem zaznamenaným v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným Zákonem o účetnictví, kdy:

- a) skutečný stav je nižší než stav v účetnictví – výsledný rozdíl se označuje jako manko, popř. schodek u peněžní hotovosti a cenin,
- b) skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví – výsledný rozdíl se označuje jako přebytek.

2. Vzniklé inventarizační rozdíly se zaúčtují do účetního období, ve kterém byly na základě ověřování stavu majetku a závazků zjištěny, a tudíž s ním věcně a časově souvisejí. Inventarizační rozdíly musí být zaúčtovány v termínu do 31. 1. následujícího ÚO

Odpovídá: Ing. Karel Perůtka předseda ÚIK
Miroslava Kráčalíková vedoucí účtárny

3. Provedení oprav zjištěných inventarizačních rozdílů (mank a přebytků) musí být řádně dokumentováno a přehled inventurních rozdílů dodatečně doplněn o čísla dokladů, kterými bylo provedeno jejich zúčtování.

Odpovídá: Ing. Karel Perůtka předseda ÚIK
Miroslava Kráčalíková vedoucí účtárny

4. V případě vyřazení poškozeného nebo opotřebovaného majetku podávají předsedové DIK návrhy na vyřazení včetně návrhů na likvidaci inventarizovaného majetku ÚIK do 30. 1.

následujícího ÚO. ÚIK bude zároveň likvidační inventarizační komisí a návrhy na vyřazení si sama vyjedná a odsouhlasí.

Část VIII.

Inventurní soupis

1. Zjištěný stav majetku při inventarizaci se zapíše do inventurního soupisu (viz. některé přílohy), který slouží jako doklad o provedení inventarizace. Na každé straně soupisu bude veden kontrolní součet korunových (peněžních) hodnot a na poslední straně rekapitulace součtů jednotlivých stran a celkový součet.

2. Inventurní soupis musí minimálně obsahovat:

- a) název účetní jednotky,
- b) skutečné stavy majetku a závazků zjištěné fyzickou či dokladovou inventurou tak, aby bylo možno majetek a závazky jednoznačně určit,
- c) způsob zjišťování skutečných stavů,
- d) ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury,
- e) název účtu a označení majetku,
- f) inventární čísla majetku a účetních dokladů,
- g) údaje o množství a ceně za jednotku,
- h) údaj o skutečném stavu v Kč a o účetním stavu v Kč,
- ch) rozdíl v Kč mezi skutečným a účetním stavem,
- i) celkové součty,
- j) datum zahájení a ukončení inventury,
- k) jména a podpisy všech členů inventarizační komise

Část IX.

Inventarizační zápisy a souhrnná zpráva

1. Na závěr každé inventury vyhotovují DIK inventarizační zápisy, které musí obsahovat:

- a) předmět inventarizace,
- b) den zahájení a ukončení inventury,
- c) způsob provedení inventury,
- d) možné závady při inventarizaci,
- e) počet stran přiložených inventurních soupisů,
- f) zjištěné inventarizační rozdíly a jejich odůvodnění,

- g) rekapitulaci zjištěných stavů v porovnání s účetními stavy,
- h) návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů,
- ch) návrh na preventivní opatření, jak předcházet vzniku inventarizačních rozdílů,
- i) způsob likvidace nepotřebného a poškozeného majetku,
- j) podepsané inventarizační zápisy včetně přiložených inventurních soupisů příslušnými členy DIK.

2. V případě inventarizačních rozdílů, vzniklých neúmyslnou záměnou nebo chybným zaúčtováním, se takto vzniklé případy opraví ještě před vyčíslením konečných inventarizačních rozdílů. Současně se přiloží příslušné písemnosti dokládající tyto skutečnosti.

Část X.

Společná ustanovení

1. V příloze této směrnice jsou přiloženy vzorové dokumenty inventarizačních prací, jako jsou inventurní soupisy, inventarizační zápisy, zápis o výsledku inventarizace apod.
2. Dodržování této směrnice podléhá kontrole, která je v kompetenci vedoucího účetní jednotky.

Část XI.

Účinnost

Tato směrnice je závazná pro všechny zaměstnance a nabývá účinnosti dne 1.6.2011.

V Újezdě
dne 1.5.2011

.....
vedoucí účetní jednotky

5. Závěr

Cílem bakalářské práce je poskytnout základní přehled a informace o inventarizaci majetku a závazků od jejího teoretického pojetí, přes praktickou ukázkou provedení inventarizace ve stavební společnosti.

V první kapitole je uveden teoretický popis problematiky inventarizace majetku a závazků, je zmíněn základní legislativní rámec, kterému popisovaná problematika podléhá, jsou vymezeny a rozvedeny druhy inventarizací popř. inventur, jejich termíny provádění a zjišťování skutečných stavů.

Druhá kapitola se zabývá více teoretickou částí a řeší, co dále je třeba provést se zjištěnými stavy majetku a závazků. Kapitulu zahajuje samotné plánování inventarizace a sním související harmonogram inventarizačních prací, který by měl být u svědomité a zodpovědné účetní jednotky prakticky samozřejmostí. Další nedílnou součástí bezproblémového průběhu porovnání skutečného stavu se stavem účetním je správné zvolení a sestavení inventarizačních komisí, kde mě velmi zaujalo jak spolehlivě a přesně lze vymezit majetek podléhající inventarizaci a rozdělit zaměstnancům odpovědným za provedení inventarizačních prací přesně ten druh a množství majetku a závazků společnosti, který bude výše uvedeným pracím podléhat. Dalším bodem je popis a vymezení výsledků inventarizačních prací, čili manka či přebytku a jejich následné vypořádání. V příslušných tabulkách jsou uvedeny základní účtovací předkontace nejčastěji se vyskytujících inventarizačních rozdílů a pro detailnost pohledu jsou aplikovány na názorných příkladech, které jsem vypracoval na základě inventarizačních dokumentů stavební společnosti Zlínské stavby, a.s. Z důvodu toho, že tato společnost musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je zřejmé její svědomité počínání v oblasti inventarizace, která je podstatnou součástí auditu. Proto shledávám proces inventarizace v této společnosti jako velmi spolehlivý v rámci zaměstnanecké aktivity a legislativy, propojený velkou měrou zodpovědnosti vedoucích na příslušných útvarech a ředitele společnosti.

Třetí kapitolu tvoří můj návrh konkrétní směrnice k inventarizaci majetku a závazků pro stavební společnost na základě dříve nastudovaných poznatků této problematiky.

Přínos mé bakalářské práce lze spatřit hlavně v konkrétní směrnici k inventarizaci majetku a závazků, která se po projednání může zařadit mezi právoplatné vnitřní předpisy společnosti Zlínské stavby, a.s. Dalším cílem pak bylo vytvořit přehledný a srozumitelný koncept, týkající se inventarizací v rámci teoretické a praktické části.

V průběhu tvorby bakalářské práce jsem si uvědomil pod tíhou mnoha informací, že členové příslušných inventarizačních komisí, kteří tuto činnost vykonávají, musejí dobře znát hlavně právní úpravu a také mít mnohé zkušenosti z praxe proto, aby výsledek měl co nejvěrohodnější vypovídací hodnotu.

Z mého pohledu mně vypracování bakalářské práce na téma inventarizace dalo široký náhled na tuto problematiku a zároveň jsem si tím zdokonalil znalosti v této činnosti, které třeba někdy využiju pro mé budoucí zaměstnání.

Seznam použité literatury

Literatura:

- [1] FIŠEROVÁ, E., CHALUPA, R., KADLEC, J., PILÁTOVÁ, J., PROCHÁZKOVÁ, D., SEDLÁK, R., SKÁLOVÁ, J., TKÁČ, R., VLACH, P. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 8 vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2010. 439 s. ISBN 978-80-7263-598-6.
- [2] LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2942-8.
- [3] PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2010. 279 s. ISBN 978-80-7263-596-2.
- [4] RUBÁKOVÁ, V. *Praktické účetní příklady*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010. 168 s. ISBN 978-80-247-3207-7.
- [5] SCHIFFER, V. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 336 s. ISBN 80-7273-117-3.
- [6] SCHIFFER, V. *Inventarizace v praxi otázky a odpovědi*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5.
- [7] SCHIFFER, V. *Správně vedené účetnictví*. 1. vyd. Praha: WOLTERS KLUWER ČR, a. s., 2010. 280 s. ISBN 978-80-7357-575-5.
- [8] SCHIFFER, V. *Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.
- [9] SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2011. 352 s. ISBN 978-80-7263-645-7.
- [10] SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace praktický průvodce*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2008. 271 s. ISBN 978-80-7263-476-7.
- [11] TPA HORWATH NOTIA AUDIT. *Podvojně účetnictví 2010*. 17. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3197-1.
- [12] STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R., KNAPOVÁ, B., CARDOVÁ, Z. *Účetnictví 2010 velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: COMPUTER PRESS, a. s., 2010. 709 s. ISBN 978-80-251-2907-4.

Časopisy:

- [13] DVOŘÁK, V. Účtová třída 5 – náklady (účty 574 -589). *Účetnictví*, 2011, roč. 46, č. 2, 64 s. ISSN 0139-5661.
- [14] DĚRGEL, M. Účtová třída 5 – náklady (účty 561 – 569). *Účetnictví*, 2011, roč. 46, č. 1, 64 s. ISSN 0139-5661.
- [15] JEŘÁBEK, A. Inventarizace. *Účetní a daně*, 2010, roč. 13, č. 4, 40 s. ISSN 1212-0162.
- [16] KADLEC, J. Vytvoření opravné položky. *Účetní a daně*, 2010, roč. 13, č. 5, 40 s. ISSN 1212-0162.
- [17] SVOBODOVÁ, J. Inventarizace majetku a závazků v účetním období 2011. *Účetní a daně*, 2010, roč. 13, č. 12, 40 s. ISSN 1212-0162.

Internetové odkazy:

- [18] NOVOTNÝ, J. Vnitřní směrnice k inventarizaci. [online]. 2008, [cit. 2008-08-13]. Dostupný z WWW:< <http://www.accontes.cz/vnitri-smernice-k-inventarizaci>>.
- [19] ZACKO, K. Inventarizace a inventura z pohledu účetnictví. [online]. 2009, [cit. 2009-02-04]. Dostupný z WWW:< <http://www.az-data.net/inventarizace.php>>.
- [20] HAVIT, s. r. o. Výklad 2366 pojmů z práva, ekonomiky a dalších oblastí podnikání. [online]. 2011, [cit. 2011-04-10]. Dostupný z WWW:<<http://business.center.cz/business/pojmy/p1794-konfirmace.aspx>>.

Zákony:

- [21] ČÚS č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- [22] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
- [23] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Seznam zkratek

| | | |
|-------|---|--------------------------------|
| apod. | – | a podobně |
| atd. | – | a tak dále |
| BÚ | – | bankovní účet |
| č. | – | číslo |
| ČÚS | – | český účetní standard |
| D | – | dal |
| DHM | – | dlouhodobý hmotný majetek |
| DIK | – | dílčí inventarizační komise |
| HIK | – | hlavní inventarizační komise |
| ks | – | kus |
| MD | – | má dáti |
| např. | – | například |
| odst. | – | odstavec |
| popř. | – | popřípadě |
| resp. | – | respektive |
| SMV | – | samostatné movité věci |
| Tab. | – | tabulka |
| tj. | – | to jest |
| tzn. | – | to znamená |
| tzv. | – | tak zvané |
| ÚIK | – | ústřední inventarizační komise |
| ÚO | – | účetní období |
| ZDP | – | zákon o daních z příjmů |
| ZoÚ | – | zákon o účetnictví |
| ZP | – | zákoník práce |

Seznam tabulek a grafů

| | | |
|-----------------|---|--|
| Graf č. 2.2.1 | – | Členění inventarizace |
| Graf č. 3.2.1 | – | Schéma inventarizačních komisí |
| Tab. č. 2.5.1 | – | Termíny inventarizací |
| Tab. č. 3.9.1-1 | – | Účtování manka |
| Tab. č. 3.9.1-2 | – | Inventurní soupis před provedenou inventurou |
| Tab. č. 3.9.1-3 | – | Inventurní soupis pro provedené inventuře |
| Tab. č. 3.9.1-4 | – | Výsledek fyzické inventury |
| Tab. č. 3.9.2 | – | Účtování manka do normy v rámci norem přirozených úbytků |
| Tab. č. 3.9.3-1 | – | Účtování přebytku |
| Tab. č. 3.9.3-2 | – | Inventurní soupis před provedenou inventurou |
| Tab. č. 3.9.3-3 | – | Inventurní soupis pro provedené inventuře |
| Tab. č. 3.9.3-4 | – | Výsledek fyzické inventury |
| Tab. č. 3.9.4 | – | Účtování o škodě |
| Tab. č. 3.9.5 | – | Vzájemné vyrovnání mank a přebytků |
| Tab. č. 3.9.6 | – | Vypořádání inventarizačních rozdílů u nedokončené výroby |

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9.5.2011

.....

Vlachovice 361

763 24 Vlachovice

Seznam příloh

- Příloha č. 1 – Konfirmační dopis na závazky
- Příloha č. 2 – Konfirmační dopis na pohledávky
- Příloha č. 3 – Inventurní soupis DNM
- Příloha č. 4 – Inventurní soupis DHM
- Příloha č. 5 – Inventurní soupis zásob
- Příloha č. 6 – Inventurní soupis nedokončené výroby
- Příloha č. 7 – Inventurní soupis peněžních prostředků
- Příloha č. 8 – Inventurní soupis cenin
- Příloha č. 9 – Inventurní soupis závazků
- Příloha č. 10 – Inventurní soupis pohledávek
- Příloha č. 11 – Neúmyslné záměny u zásob a jejich vypořádání
- Příloha č. 12 – Vzor dohody o odpovědnosti
- Příloha č. 13 – Přehled majetku a závazků podléhajících inventuře
- Příloha č. 14 – Výčetka peněžní hotovosti pro příklad č. 4
- Příloha č. 15 – Výčetka peněžní hotovosti pro příklad č. 6